

Lair, Maria

**Budgetierung und die Herausforderungen bei der  
Budgeterstellung eines öffentlichen Krankenhauses**

eingereicht als

BACHELORARBEIT

an der

**HOCHSCHULE MITTWEIDA (FH)**

---

**UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES**

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

Kematen, 2010

Erstprüfer: Prof. Dr. rer. oec. Johannes N. Stelling

Zweitprüfer: Prof. Dr. Andreas Hollidt

Lair, Maria

Budgetierung und die Herausforderungen bei der Budgeterstellung eines öffentlichen Krankenhauses - 2010 - 63 Seiten

Mittweida, Hochschule Mittweida (FH), Fachbereich Wirtschaftswissenschaften,  
Bachelorarbeit, 2010

## **Referat**

Das Ziel der vorliegenden Bachelorarbeit ist es, einen abgerundeten Überblick über das umfassende Thema der Budgetierung zu geben. Es wird neben der Darstellung grundsätzlicher Erklärungen und Informationen auf zwei Hauptaspekte – die verschiedenen Budgetierungsansätze mit den jeweiligen Vorteilen und Kritikpunkten sowie die Probleme bei der Erstellung eines Krankenhausbudgets – näher eingegangen. Am Ende der Arbeit wird der derzeit erfolgsversprechende Ansatz der „Modernen Budgetierung“ erläutert.

## **Budgetierung und die Herausforderungen bei der Budget-Erstellung eines öffentlichen Krankenhauses**

	Seite
1 Einleitung	1
1.1 Definitionen	
1.1.1 Budget	2
1.1.2 Budgetierung	3
1.1.3 öffentliche Krankenanstalt	4
1.2 Entwicklung des Controllings	6
2 Planung	7
2.1 Planungsebenen	9
2.2 Planungsansätze	10
3 Budgetierung	13
3.1 Budgetfunktionen	13
3.2 Budgetwahrheit und Budgetklarheit	15
3.3 Budgetzeitraum und Budgethorizont	17
3.4 Teilnehmer am Budgetprozess und Aufgaben des Controllings	18
3.5 Erstellung und Verteilung von Budgetverfahrenshandbüchern	19
3.6 Verbindlichkeitsgrad der Budgetierung	20
3.7 Budgetabweichungsanalysen	21
3.8 Budgetansätze	24
3.8.1 Klassische Budgetierung	24
3.8.2 Zero-Base-Budgeting	29
3.8.3 Better Budgetierung	32
3.8.4 Advanced Budgetierung	35
3.8.5 Kaizen Budgeting	39
3.8.6 Beyond Budgetierung	41
3.9 Probleme bei der Budgeterstellung eines öffentlichen Krankenhauses	46
3.9.1 Das Fehler strategischer und operativer Ziele	47
3.9.2 Versorgungsauftrag und Notwendigkeit der Ressourcenvorhaltung	49
3.9.3 Wirtschaftlichkeitspflicht	50
3.9.4 Prognoseprobleme der Leistungen und Individualität der Leistungen	51
3.9.5 Wohlstand und demographische Entwicklung	53
3.9.6 Jährlichkeitsprinzip und zeitliche Bindung der Mittel	54
3.9.7 Einfluss gesetzlicher Bestimmungen	55
3.9.8 Erlösinflation	56
3.9.9 Budgetierungsfehler	57
3.9.10 Zusammenfassung	58
4 Anforderungen an die Moderne Budgetierung	59
4.1 Schlussbemerkungen	63

I	Literaturverzeichnis
II	Abbildungsverzeichnis
III	Abkürzungsverzeichnis
IV	Eidesstattliche Erklärung

I
IV
V
VI

## *1. Einleitung*

Das Budget bzw. die Budgetierung gilt in vielen Unternehmen als zentrales Unternehmensführungsinstrument, wenngleich die klassische Form des Budgetierens in Fachkreisen einer immer stärker werdenden Kritikerfront entgegentreten muss.

Das Budget hat den vornehmlichen Sinn vorhandene Ressourcen so zu verteilen, dass ein gewünschtes Ziel erreichbar wird. In Zeiten von transparenten Märkten, schnell wechselnden Umweltbedingungen, international tätigen Unternehmen und Informations- bzw. Kommunikationsmitteln, denen scheinbar keine Grenzen gesetzt sind, sind Unternehmen gezwungen, die Einnahmen und Ausgaben penibel zu planen, um sich erfolgreich am Markt durchsetzen und Gewinne erwirtschaften zu können und so ihr langfristiges Überleben zu sichern.

Es sind nun beinahe 100 Jahre vergangen, seit Pionierunternehmen das Budget als Ordnungsinstrument eingeführt haben und dadurch ihre wachsenden Unternehmen unter Kontrolle behielten.

Es bedarf keines großen Wissens, um zu erkennen, dass sich seither die Bedingungen, unter denen Unternehmen agieren, grundlegend verändert haben. Demzufolge müsste man annehmen, dass sich auch der Unternehmensbereich der Planung und Budgetierung entsprechend laufend weiterentwickelt hat.

Dieser Umbruch findet im gegenständlichen Controlling-Bereich aber erst in den letzten Jahren statt und neue Budgetierungsmodelle, die den aktuellen Bedürfnissen von Unternehmen entgegenkommen, finden erst allmählich größere Akzeptanz. Kaum verwunderlich, ist doch die klassische Budgetierung in der langen Zeit ihrer Anwendung so im Gedankengut von Unternehmern, Controllern und auch Wissenschaftlern verankert, dass eine Trendumkehr und eine Annahme neuer, moderner Methoden heftig kritisiert und somit nur schleppend realisiert wird.

In dieser Arbeit wird versucht, die Grundlagen der Budgetierung darzustellen, den Prozess der Budgeterstellung zu erklären und verschiedene diesbezügliche Ansätze, vom klassischen bis hin zum revolutionären,

auszuführen. Weiters sollen ein Einblick in die besondere Schwierigkeit der Krankenhaus-Budgetierung und ein Überblick über die Anforderungen moderner Budgetierung gegeben werden.

## *1.1 Definitionen*

### *1.1.1 Budget*

Das Wortes Budget stammt wahrscheinlich aus dem Keltischen für *bulga* (= Ledermappe, die den Haushaltsplan umschloss).<sup>1</sup>

In der Fachliteratur finden sich viele Definitionen für „das Budget“, häufig orientiert sie sich am jeweiligen Zweck. „Prim / Tilmann stellten fest, dass es keine richtige oder falsche Definition des Budgetbegriffs gibt, sondern, dass die Frage, wie Budgets definiert werden, [...] keine Frage der Wahrheit, sondern der Zweckmäßigkeit ist.“<sup>2</sup>

Im Folgenden werden daher exemplarisch zwei verschiedene Definitionen angeführt:

Horváth, Peter:

„Ein Budget ist ein formalzielorientierter, in wertmäßigen Größen formulierter Plan, der einer Entscheidungseinheit für eine bestimmte Zielperiode mit einem bestimmten Verbindlichkeitsgrad vorgegeben wird.“<sup>3</sup>

In seiner Sichtweise beeinflussen sich Budgetierung und Plan gegenseitig und Erstere baut auf Letzterer auf, es sind aber keine gleichbedeutenden Begriffe, sondern ähnliche Sachverhalte mit unterschiedlich ausgeprägtem Inhalt.<sup>4</sup>

Hervorzuheben bei Horváths Ausführungen ist seine Unterscheidung in sachzielorientierte und formalzielorientierte Planung. Die Sachzielorientierung betrifft die Maßnahmenplanung, die Formalzielorientierung stellt die monetäre

---

<sup>1</sup> [www.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/budget.html](http://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/budget.html); Datum des Download 29.03.2010

<sup>2</sup> Zyder, Michael; Die Gestaltung der Budgetierung; Deutscher Universitäts-Verlag; 2007; Seite 9

<sup>3</sup> Horváth, Peter; Controlling; 8. vollständig überarbeitete Auflage; 2001; Seite 225

<sup>4</sup> Vgl. Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmungen; Verlag der technischen Universität Graz; 1. Auflage; 2006; Seite 46

Planung dar. Beide Bereiche sind in allen Planungsstufen evident und müssen jeweils aufeinander abgestimmt werden.

Weiters spielt in Horváths Budgetverständnis der Verbindlichkeitsgrad, mit welchem Budgets festgesetzt und mit den Budgetverantwortlichen vereinbart werden, eine maßgebliche Rolle.

Gabler Wirtschaftslexikon<sup>5</sup>:

Dieses Nachschlagewerk unterscheidet grundsätzlich den finanzwissenschaftlichen vom betriebswirtschaftlichen Bereich.

In der Finanzwirtschaft wird der Begriff als eine „andere Bezeichnung für den Haushaltsplan, Finanzplan eines Zeitabschnitts, den Voranschlag von öffentlichen Einnahmen und Ausgaben für ein Haushaltsjahr“ erläutert. Das Budget ist folglich ein Instrument der Finanzpolitik.

Entsprechend der betriebswirtschaftlichen Definition handelt es sich bei einem Budget um einen „meist kurzfristigen operativen Plan, der die Allokation von Ressourcen steuert, z. B. Personal- oder Investitionsbudget.“ Häufig umfasst dieser Plan auch Angaben über die Herkunft der Ressourcen (meist finanziell verstanden), z. B. Gewinn- und Umsatz-Budget. Entsprechend dieser Begriffserklärung beinhaltet ein Budget im engeren Sinn nur quantifizierbare Angaben, im weiteren Sinn aber auch einen Katalog von in der nächsten Periode zu ergreifenden Maßnahmen (Aktions-Budget).

### *1.1.2 Budgetierung*

Gleich wie beim Budget findet man auch für den Begriff Budgetierung unterschiedliche Erläuterungen.

Häufig trifft man auf die Ansicht, es handle sich um die Summe aller Maßnahmen von der Erstellung über die Genehmigung bis zur Kontrolle eines monetären Plans.

Wild vertritt die Meinung, dass das Budget als Unternehmenssteuerungsmaßnahme Verwendung finde.<sup>6</sup> Daher ist unter dem Begriff Budgetierung der

---

<sup>5</sup> [www.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/budget.html](http://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/budget.html); Datum des Download 29.03.2010

<sup>6</sup> Vgl. Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmen; Verlag der technischen Universität Graz; 1. Auflage; 2006; Seite 46

Prozess von der Erstellung, Ableitung, Vorgabe oder Vereinbarung, Kontrolle und Anpassung des Budgets zu subsumieren.

Greiner wiederum versteht die Budgetierung als „Prozess der Aufstellung und Verwendung von formalzielorientierten, in wertmäßigen Größen formulierten Plänen, welche Entscheidungseinheiten für eine bestimmte Zeitperiode mit einem bestimmten Verbindlichkeitsgrad vorgegeben werden.“<sup>7</sup>

### *1.1.3 Öffentliche Krankenanstalt*

Laut Tiroler Krankenanstaltengesetz handelt es sich hierbei um „Einrichtungen, die

- a) zur Feststellung und Überwachung des Gesundheitszustandes durch Untersuchung,
- b) zur Vornahme operativer Eingriffe,
- c) zur Vorbeugung gegen Krankheiten und zur Besserung und Heilung von Krankheiten durch Behandlung,
- d) zur Entbindung,
- e) für Maßnahmen medizinischer Fortpflanzungshilfe [...]
- f) und zur besonderen Pflege chronisch Kranker bestimmt sind.“<sup>8</sup>

Man unterteilt in allgemeine Krankenanstalten und Sonderkrankenanstalten. Erstere sind für alle Personen eingerichtet, ohne Unterscheidung des Geschlechtes, des Alters oder der Art der ärztlichen Betreuung, dem gegenüber sind Sonderkrankenanstalten für die Untersuchung und Behandlung von Personen mit bestimmten Krankheiten oder von Personen gewisse Altersstufen bzw. für bestimmte Zwecke eingerichtet.<sup>9</sup>

Von einer öffentlichen Krankenanstalt spricht man, wenn dem Träger das Öffentlichkeitsrecht verliehen wurde. Dieses Recht kann verliehen werden, wenn die Anstalt gemeinnützig ist und den Vorgaben des Krankenanstaltenplanes entspricht.<sup>10</sup> Weiters muss der Bestand gesichert

---

<sup>7</sup> Vgl. Greiner, Oliver; Strategiegerechte Budgetierung; Vahlen Verlag; 2004; Seite 60

<sup>8</sup> Tiroler Krankenanstaltengesetz, § 1, in der Fassung vom 07.01.1957

<sup>9</sup> Vgl. Kaloczy, Claudius, Kindermann, Sabine, Staudinger, Roland; Krankenhausorganisation I und –finanzierung; Berenkamp Verlag; 2001; Seite 71

<sup>10</sup> Tiroler Krankenanstaltengesetz; § 23; in der Fassung vom 07.01.1957



sowie ein zweckmäßiger Betrieb gewährleistet werden und der Träger eine im Gesetz aufgelistete Rechtsform aufweisen (z.B. Bund, Land, Gemeinde, Stiftung, sonstige Körperschaft öffentlichen Rechts, etc.).

Sofern der Träger keine Gebietskörperschaft ist, muss er nachweisen, dass die für den Betrieb notwendigen Mittel zur Verfügung stehen.

## *1.2 Entwicklung des Controllings*

Modern und wirtschaftlich denkende Menschen könnten annehmen, dass der Unternehmensbereich Planung seit jeher einen elementaren Faktor des Wirtschaftslebens darstellt. Doch weit gefehlt.

Erst mit dem Zusammenbruch vieler Unternehmen während der Weltwirtschaftskrise (1929 – 1939) veränderte sich die Wertigkeit des bis dahin vernachlässigten internen Rechnungswesens. Im englischen und amerikanischen Raum erkannte man die Bedeutung dieses taktischen Instruments zur internen Führung zuerst.<sup>11</sup>

Im deutschsprachigen Raum verzögerte sich diese Entwicklung um gut zwanzig Jahre. In der Nachkriegszeit machten deutsche Dozenten auf Studienreisen in den USA erste Bekanntschaft mit den damals neuen Kostenrechnungsmodellen (z. B. Plankostenrechnung, Vollkostenrechnung, Deckungsbeitragskostenrechnung) und Planungsmodellen.<sup>12</sup>

Bis sich diese Gedanken aber durchsetzen konnten, vergingen weitere Jahre, da die damals gebräuchlichen Unternehmensstrukturen vorwiegend zentrale, funktionsorientierte Linienstrukturen waren. Daraus ergibt sich, dass die Abteilungsverantwortlichen ihre eigenen Entscheidungen über Teilpläne trafen und ihr Ressortbudget nicht aus der Hand geben wollten. Außerdem sorgte das stetige Wirtschaftswachstum für hohe Wachstumsraten und hohe Gewinne, ohne dass dafür ausgereifte Planungen notwendig waren.

Dies änderte sich in den 80er Jahren. In Folge eines drohenden Wirtschaftseinbruchs nahm die Zahl der Unternehmensinsolvenzen zu, gleichzeitig stieg der Industrialisierungsgrad deutlich und nicht zuletzt als

---

<sup>11</sup> Vgl. Rickards, Robert C.; Budgetplanung kompakt; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2007; Seite 3

<sup>12</sup> Vgl. Rickards, Robert C.; Budgetplanung kompakt; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2007; Seite 4

Reaktion auf die stärkere steuerliche Belastung und die zunehmend komplizierteren Finanzierungsformen wurde der Bedarf an internen Beratern mit Führungskompetenz und einem ausgeprägten Zahlenverständnis schlagend.<sup>13</sup>

In der heutigen modernen, schnelllebigen und durch Telefon, Fernsehen und Internet transparenten Zeit verfügen auch kleine und mittelgroße Unternehmen über einen Controller bzw. eine Controllingabteilung und selbst im Bereich öffentlicher Unternehmen und Non-Profit-Organisationen hat diese Entwicklung Einzug gehalten.

---

<sup>13</sup> Vgl. Horváth, Peter; Controlling; 11. Auflage; Verlag Vahlen München; 2009; Seite 19

## 2. Planung

Wie im Kapitel Definitionen aufgezeigt wurde, ist ein Budget im klassischen Sinne eine Vorausschau auf den monetären Bereich einer zukünftigen Periode. Daraus ergibt sich, dass die Budgeterstellung eng verknüpft mit dem Bereich der Planung ist.

*„Pläne sind nichts, Planung ist alles.“ (Dwight D. Eisenhower)<sup>14</sup>*

Planen bedeutet vorausschauen, vorausdenken um zukünftige Entwicklungen in einer frühen Phase zu erkennen oder zumindest zu erahnen, um Maßnahmen setzen zu können, die ein gewünschtes Ziel erreichbar machen. Dazu ist es notwendig, sich zuallererst über das zu erreichende Ziel im Klaren zu sein. Somit hat Planung also die Aufgabe, Entscheidungen und Handlungen in die gewünschte Richtung zu lenken und aufzuzeigen, ob das Ziel überhaupt realistisch und sinnvoll zu erreichen ist.

Planung besteht aus vier grundlegenden Merkmalen:<sup>15</sup>

- Sie ist Hilfsmittel zur Zielerreichung.
- Sie ist zukunftsorientiert.
- Sie ist systematisch, folgt also bestimmten Schritten und führt zu einer strukturierten Problem- und Lösungssicht (im Gegensatz zu spontanen Entscheidungen und Handlungen).
- Sie benötigt viele Informationen, von denen die wichtigsten nur prognostiziert werden können.

In den meisten Unternehmen nehmen Pläne eine gewichtige Rolle ein. Geplant werden (bewusst oder unbewusst) Absatzmengen, Produktionszeiten, Werbemaßnahmen, Personaleinstellungen / -freisetzungen, Produktionsprogramme, Angebote / Aktionen, Termine, etc. und natürlich auch die monetären Auswirkungen dieser Aktionen.

Im alltäglichen Sprachgebrauch wird der Begriff „Budget“ vorwiegend für den Bereich der Auszahlungen (welcher Geldbetrag steht für Ausgaben zur

---

<sup>14</sup> Brandstätter, Christian; Grundlagen der Budgetierung; GRIN Verlag; 2007; Seite 3

<sup>15</sup> Vgl. Rieg, Robert; Planung und Budgetierung; GWV Fachverlag GmbH; 2008; Seite 13

Verfügung?) gebraucht. Das Budget im eigentlichen Sinn bezieht sich aber nicht nur auf Aus-, sondern auch auf Einzahlungen und stellt somit eine Art Gegenüberstellung dieser beiden Komponenten dar. Der Prozess der Budgeterstellung wird als Budgetierung bezeichnet.<sup>16</sup>

Die Verknüpfung zwischen Planung und Budgeterstellung wird in der folgenden Abbildung verdeutlicht:

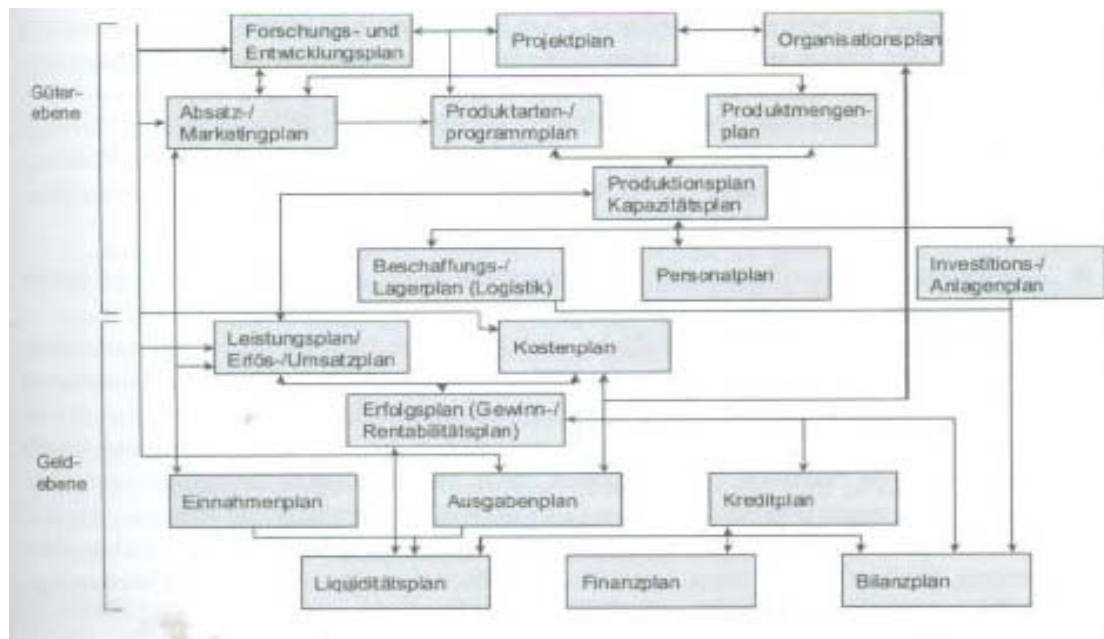


Abb. 1: Betriebliche Pläne<sup>17</sup>

Aus dieser Grafik lässt sich erkennen, wie die einzelnen Bereichs- / Aktionsplanungen zusammenhängen und wie sich aus der Güterplanung die monetäre Planung (Geldebene) ableiten lässt.

Sie verdeutlicht auch nochmals, dass sich Budgetierung – also der Prozess der Budgeterstellung – nicht nur auf den Ausgabenbereich beschränkt, sondern auch die Einnahmen für eine gesamthafte Betrachtung unverzichtbar sind.

Damit ein Plan realistisch und erfolgversprechend ist, muss er einige grundlegende Punkte enthalten:<sup>18</sup>

1) Ziel -> Welcher Zustand soll erreicht werden?

<sup>16</sup> Vgl. Rieg, Robert; Planung und Budgetierung; GWV Fachverlag GmbH; 2008; Seite 14

<sup>17</sup> Vgl. Rieg, Robert; Planung und Budgetierung; GWV Fachverlag GmbH; 2008; Seite 19

<sup>18</sup> Vgl. Rieg, Robert; Planung und Budgetierung; GWV Fachverlag GmbH; 2008; Seite 17

- 2) Planungsprämissen -> Welche (auch nicht veränderbare) Einflüsse auf die Zielerreichung müssen beachtet werden?
- 3) Problem -> Darunter versteht man die Lücke zwischen dem heutigen (Ist-Zustand) und dem erwarteten (Soll-)Zustand.
- 4) Maßnahmen -> Welche Aktionen müssen gesetzt werden, um das Ziel zu erreichen bzw. bestmöglich mit den geringsten Nebenwirkungen zu erreichen?
- 5) Ressourcen -> Welche Ressourcen (Geld, Zeit, Material, etc.) müssen aufgewendet werden, um das angestrebte Ziel zu erreichen?
- 6) Termine -> Damit ein Plan umsetzbar und in weiterer Folge auch kontrollierbar ist, müssen Termine (Start- und Endzeitpunkt, Meilensteine, etc.) gesetzt werden.
- 7) Planungsträger -> Das sind die für die Umsetzung des geplanten Zieles verantwortlichen Personen.
- 8) Ergebnisse -> Hier wird der Soll-Zustand konkretisiert und detaillierter beschrieben. Weiters werden die Eckdaten der Planung (Kosten, Termine, etc.) nochmals angeführt.

Pläne sind also ein Maßnahmenkatalog zur Erreichung eines bestimmten, in der Zukunft liegenden Zustandes. Pläne sind demnach nicht gleichzusetzen mit Prognosen, die versuchen, die zukünftige Entwicklung vorherzusagen (z. B. durch Fortschreibung der Vergangenheitsdaten).

## *2.1 Planungsebenen*

Unter dem Begriff Planungsebenen versteht man die Orientierung / Ausrichtung der Planung hinsichtlich Zweck und Zeit.

Man unterscheidet folgende Ebenen:<sup>19</sup>

- Zielplanung / strategische Planung: Dieser Plan gibt an, in welche grundsätzliche Richtung sich ein Unternehmen entwickeln will.
- Zielorientierte Aktionsplanung mit Potenzialänderungen (Programm- und Potenzialplanung) / langfristige operative Planung: Diese Planung konkretisiert, wie die Unternehmensstrategie umgesetzt wird und plant

---

<sup>19</sup> Vgl. Rieg, Robert; Planung und Budgetierung; GWV Fachverlag GmbH; 2008; Seite 20

Richtentscheidungen wie z. B. Produktionskapazitäten, Rechtsstrukturen, etc.

- Zielorientierte Aktionsplanung ohne Potenzialänderungen (Programm- und Aktionsplanung) / kurzfristige operative Planung: Hierbei handelt es sich um die unterste Planungsebene. Sie ist die Basis für konkrete Entscheidungen über z. B. Absatz, Aktivitäten, Produktion, etc.

Der Komplexitätsgrad sinkt mit jeder Planungsstufe, ausgehend von der strategischen Planung hin zur kurzfristigen operativen Planung, der Detaillierungsgrad verhält sich allerdings genau umgekehrt.

Da die einzelnen Stufen aufeinander aufbauen, lässt sich unschwer erkennen, dass strategische Pläne schwer zu verändern sind und dies in der Praxis aufgrund des Aufwandes möglichst vermieden wird.

## 2.2 Planungsansätze

Die strategische Ausrichtung, also die Antwort auf die Frage „Wohin wollen wir mit unserem Unternehmen?“, ist Entscheidungssache der obersten Managementebene und wird normalerweise ohne die Einbindung der Mitarbeiter beschlossen.

Für die weiteren beiden Planungsstufen gibt es drei verschiedene Ansätze zur Planungerstellung:<sup>20</sup>

- Top-down-Ansatz (oder retrograde Budgetierung)

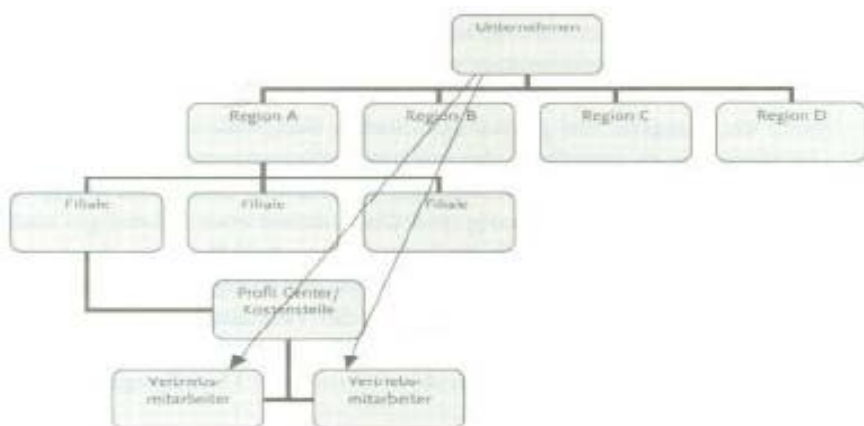


Abb. 2: Top-down-Ansatz<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Vgl. Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens; Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.; Seite 67

<sup>21</sup> Vgl. Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens; Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.; Seite 66

Bei diesem Ansatz werden, wie bei der strategischen Planung, die Entscheidungen auf der obersten Führungsebene für alle unterstellten Ebenen getroffen. Es ist genau definiert, wer wann welchen Plan für welche Bereiche realisiert. Auf den unteren Hierarchiestufen wird der vorgegebene Plan nur präzisiert.

Aus Mitarbeitersicht stellt diese Methode einen wenig motivierenden Ansatz dar, da häufig in den unteren Ebenen nicht nachvollzogen werden kann, wie der Plan umzusetzen ist. Eine Erfüllung oder Abweichung ist daher oft nur Zufall.

- Bottom-up-Ansatz (oder progressive Budgetierung)

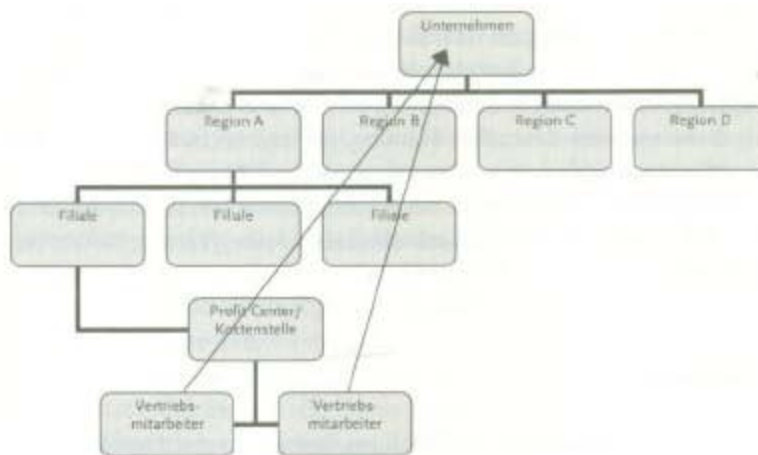


Abb. 3: Bottom-up-Ansatz<sup>22</sup>

Dieses Modell steht in völligem Gegensatz zum Top-down-Ansatz. Es ist charakterisiert dadurch, dass sich Gesamtpläne aus einzelnen Detailplänen der untersten Mitarbeiterebene zusammensetzen. Der Gesamtplan ist somit eine Kumulation der Einzelpläne.

Diese Einzelpläne werden von den direkt betroffenen Mitarbeitern ausgearbeitet, was den Vorteil generiert, dass sich die Mitarbeiter in ihren Plänen verwirklichen können und daher motivierter sind, den Plan umzusetzen. Da die Mitarbeiter als Spezialisten für die eigenen Arbeitsbereiche gesehen werden können, lassen sich die mit diesem Ansatz erstellten Pläne realistisch verwirklichen. Allerdings besteht die große Gefahr, dass die detaillierten

<sup>22</sup> Vgl. Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens; Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.; Seite 67

Einzelpläne nicht mit dem Unternehmensziel korrespondieren. Außerdem verursacht die Zusammenführung der Pläne einen zum Teil enormen Verwaltungs- und Managementaufwand.

- Gegenstrom-Ansatz

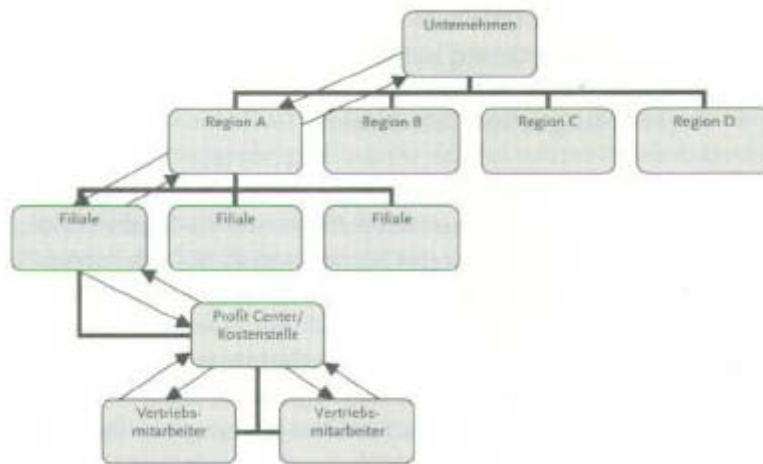


Abb. 4: Gegenstrom-Ansatz<sup>23</sup>

Dieser Ansatz kombiniert die beiden vorher dargestellten Ansätze und versucht die Vorteile beider zu verbinden. Das Management gibt eine grundsätzliche Vorgabe („Top-down“), an der sich die unteren Ebenen bei der Planerstellung orientieren („Bottom-up“) und ihre Pläne anpassen.

<sup>23</sup> Vgl. Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens; Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.; Seite 68



### 3. Budgetierung

Wie bereits im Kapitel Definitionen dargestellt, handelt es sich beim Budget um eine Übereinkunft zwischen dem Management und den Bereichsverantwortlichen, mit welchen zugeteilten Ressourcen vereinbarte Ziele erreicht und gewünschte Ergebnisse erzielt werden sollen.

Das bedeutet, dass die Budgetierung eng verknüpft mit der betrieblichen Planung ist und die genannten Aspekte der Planung auch auf die Budgetierung anwendbar sind.

Budgets bestehen aus vielen Bereichsbudgets (z. B. Produktionsbudget, Absatzbudget, Vertriebsbudget, Personalbudget, Projektbudget, etc.). Diese Bereichsbudgets können nicht einfach zu einem Gesamtbudget addiert werden, da sich die Teilbudgets häufig beeinflussen und in vielen Fällen sogar gegenseitig ausschließen. Sie müssen durch eine übergeordnete Stelle akkordiert werden. Dieser Prozess ist nachvollziehbar durch zahlreiche Ziel- und Maßnahmenkonflikte gekennzeichnet.<sup>24</sup>

Pläne und Budgets sollen letztlich die Frage beantworten, welches Ergebnis ein Unternehmen im Plan- bzw. Budgetzeitraum erzielen will, nicht kann.<sup>25</sup>

Am Ende der Budget-Erstellungsphase verfügt ein Unternehmen über die Information, wie sich die Umsetzung aller geplanten Maßnahmen auf die Finanzlage des Unternehmens auswirkt.

#### 3.1 Budgetfunktionen

Der Sinn eines Budgets beschränkt sich aber nicht nur auf dieses Wissen, vielmehr lassen sich fünf Hauptfunktionen dafür ableiten.<sup>26</sup>

- Koordinationsfunktion: Darunter versteht man die Abstimmung der Einzelpläne zu einem Gesamtplan, der sich an den übergeordneten Zielen orientiert. Durch diese Funktion reduzieren sich Einzelanweisungen an

---

<sup>24</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 215

<sup>25</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 215

<sup>26</sup> Vgl. Stelling, Johannes N.; Kostenmanagement und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 3. Auflage; 2009; Seite 240

nachgeordnete Stellen, da durch Budgetvorgaben der von der Unternehmensleitung eingeschlagen Weg verfolgt werden muss.

- Motivationsfunktion: Stark beschreibt in seinem Buch „Das 1x1 des Budgetierens“, wie sehr sich Menschen an Zielen orientieren und durch den Wunsch (realistische) Ziele zu erreichen, die Leistungsfähigkeit und Einsatzbereitschaft steigt.<sup>27</sup> Dieser Motivationsschub lässt sich nochmals erhöhen, wenn die Ziele in Absprache mit dem Mitarbeiter gesteckt werden. Das bedeutet, dass die Anstrengungen zur Erreichung einer vom Mitarbeiter mitentwickelten Budgetvorgabe weit größer ist als bei vorgegebenen Zielen. Leider können, wie bereits erklärt, diese individuellen Budgetziele nicht immer eins zu eins verfolgt und umgesetzt werden. Es ergibt sich somit eine Reibungsstelle zwischen der Koordinations- und der Motivationsfunktion.

- Bewilligungsfunktion: Diese Funktion verdeutlicht den Grad der Verbindlichkeit des Budgets und gibt an, dass durch die Budgetzuteilung auch Verfügungsrechte und Verantwortung auf die unteren Entscheidungsträger übergehen.

- Prognosefunktion: Wie erwähnt, handelt es sich bei der Budgetierung um eine spezielle Form der Planung. Aus dem Budget kann man daher ableiten, wie sich ein Projekt (Unternehmen, Staat, etc.) unter Verwendung der budgetierten Mittel im Budgetzeitraum entwickeln wird. Zu beachten ist, dass gegenwarts- oder vergangenheitsorientierte Fortschreibung von Budgets mit pauschaler Erhöhung/Verminderung abzulehnen sind (Näheres zu den Arten der Budgetierung im Kapitel Budgetansätze).

- Kontrollfunktion: Ein Budget ist eine Zielgröße in monetärer Form und erst durch die Zuteilung von Geldmitteln und Ressourcen ist es den Untereinheiten möglich, bestimmte Leistungen zu erbringen bzw. vielmehr wird es seitens des Managements erwartet, dass im gleichen Ausmaß wie oben genannte Mittel zugeteilt werden, auch Leistungen zu erbringen sind. Abweichungsanalysen bzw. Wirtschaftlichkeitsanalysen aus dem zugeteilten Budget und den erbrachten Leistungen assistieren Unternehmen bei der Messung des Effizienz und der Bewertung einzelner Abteilungen. Daher wird dem Budget auch die Leistungsbeurteilungsfunktion zugesprochen. Das Budget stellt Vorgabewerte, also Soll-Werte, dar und kann bei Nicht-Erreichung auf Fehlentwicklungen

---

<sup>27</sup> Vgl. Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens; Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.; 2006; Seite 16ff

hinweisen. Somit lässt sich eventuell ein Handlungsbedarf feststellen und Maßnahmen ableiten, um bei Abweichungen das vorgenommene Ziel dennoch zu erreichen. Diese Funktion entspricht dem bekannten Zitat von Wild „Planung ohne Kontrolle ist sinnlos, Kontrolle ohne Planung unmöglich“.<sup>28</sup>

In der Fachliteratur findet sich teilweise noch eine weitere Funktion des Budgets – die Informationsfunktion. Die aus dem Grad der Budgeteinhaltung gewonnenen Informationen helfen dem Management, zielorientierte Entscheidungen zu treffen. Weiters sollen Mitarbeiter über Gesamtziele und Erwartungen des Managements informiert werden, um die Identifikation dezentraler Einheiten mit der zentralen Zielsetzung zu unterstützen.

### *3.2 Budgetwahrheit und Budgetklarheit<sup>29</sup>*

Damit sich Budgets als Führungsinstrument eignen, müssen sie den Prinzipien der Budgetwahrheit und der Budgetklarheit entsprechen.

Budgets stellen immer monetäre Veränderungen und finanzielle Auswirkungen zukünftigen Handelns dar. Somit können sie nur der Versuch der größtmöglichen Näherung an zukünftige Ereignisse sein.

Zur Unterstützung der Budgetwahrheit können betriebswirtschaftliche Kennzahlen herangezogen werden und man erkennt den Grad der Budgetwahrheit durch Vergleich des Budgets mit Ist-Werten.

Budgetwahrheit verlangt nach:

- Rechenhaftigkeit
- Analytischer Differenzierung
- Dokumentation der Budgetbasis, der Budgetkorrekturen, der Budgetgrößenstruktur sowie der Budgetgrößenursächlichkeit.

Realistische Budgets, die bisherige Ist-Entwicklungen mitberücksichtigen und erreichbare Korrekturen einbeziehen, steigern die Akzeptanz und Glaubwürdigkeit von Budgets. Bei realitätsfernen Budgets steigen die Ablehnung und Ignoranz. Mitarbeiter in den ausführenden Ebenen entwickeln aufgrund ihrer Expertise schnell ein Gespür für unrealistische Vorgaben und im

---

<sup>28</sup> Vgl. Wild, J.; Grundlagen der Unternehmensplanung; Westdeutscher Verlag; 1974; Seite 44

<sup>29</sup> Vgl. Radke, Magnus; Handbuch der Budgetierung; Verlag Moderne Industrie; 2. Auflage; 1991; Seite 145

Falle einer Budgetabweichung wird gern das „utopische Budget“ als Erklärungsversuch herangezogen.

Daher verlieren derartige Budgets schnell die Funktion der Unternehmenssteuerung.

Budgetklarheit verlangt nach Budgetlogik.<sup>30</sup> Das bedeutet, dass die Zusammensetzung von Budgets mit wirtschaftlichen Rechenmethoden nachvollziehbar und die Zusammenhänge der einzelnen Teile erkennbar sein müssen.

Budgetklarheit verschafft dem Unternehmen Sicherheit in dreifacher Weise:

- Sie schafft die Sicherheit, die gesteckten Ziele zu erreichen.
- Sie verschafft Informationen über die wechselseitigen Abhängigkeiten, die die Basis des Budgets bilden.
- Sie schafft die Sicherheit, dass sich Budgetabweichungsanalysen an eindeutigen und nicht fragwürdigen Maßstäben orientieren.

---

<sup>30</sup> Vgl. Radke, Magnus; Handbuch der Budgetierung; Verlag Moderne Industrie; 2. Auflage; 1991; Seite 146

### *3.3 Budgetzeitraum und Budgethorizont*

Ausschlaggebend für die Budgetplanung ist der Planungshorizont. Das bedeutet, dass die Dauer einer Budgetperiode mit der Dauer einer Planungsperiode übereinstimmen soll. In der Praxis existieren strategische Budgets (die sich an der strategischen Planung orientieren) selten. Dies begründet sich durch die Ungewissheit des langen Planungszeitraumes. Budgetierung setzt daher meistens erst in einem konkreten Stadium der Planung ein.<sup>31</sup>

Die Budgetierung erfolgt in Unternehmen und dem öffentlichen Bereich normalerweise für ein Jahr, bei Projekten meistens für die Projektdauer. Der Jahreshorizont für die Budgetierung bietet sich auch durch die traditionelle Rechnungslegung (Dauer 1 Jahr) an.

Wenn das Wirtschaftsjahr kongruent mit dem Kalenderjahr ist, beginnt die Budgetierung mit dem Erarbeiten der Teilpläne in der Regel nach dem Sommer und endet mit der Beschlussfassung durch die Entscheidungsträger spätestens im November / Dezember. Verschiebt sich das Wirtschaftsjahr, weichen die genannten Zeiten entsprechend ab.

Die Budgetierung dauert je nach Unternehmensgröße und Komplexität durchschnittlich zwischen ein und drei Monate. Die Gliederung des Budgets sollte in Quartalen oder noch besser in Monatsschritten erfolgen. Manche Bereiche (z. B. der Finanzbereich) fordern eine noch detailliertere Aufschlüsselung in Dekaden oder Wochen.<sup>32</sup>

Der Begriff der roullierenden (oder rollenden bzw. revolvierenden) Budgetierung gibt an, dass ein Budget für einen bestimmten Zeitraum (z.B. ein Jahr) erstellt und in Abschnitte (z.B. in Quartale) gegliedert wird. Während des ersten Abschnittes wird für das Ende des Budgetierungszeitraumes ein weiterer Abschnitt geplant. Somit bleibt der Budgetierungszeitraum immer gleich lang. Besonders dabei ist, dass die Budgetierung der mittleren Abschnitte bei jeder Ergänzung um einen Abschnitt immer wieder aktualisiert wird. Daraus ergibt

---

<sup>31</sup> Vgl. Preißner, Andreas; Praxiswissen Controlling; Carl Hanser Verlag München; 5. erweiterte Auflage, 2008; Seite 160

<sup>32</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 229

sich mit zunehmendem Zeitablauf eine steigende Budget-Genauigkeit aufgrund von mehr Ist-Informationen.<sup>33</sup>

### *3.4 Teilnehmer am Budgetprozess und Aufgaben des Controllings*

In der Regel können die Bereichs- und Funktionsleiter (zweite und dritte Führungsebene) als die Träger des Budgetierungsprozesses genannt werden.<sup>34</sup>

Sie sind verantwortlich für die Erstellung von Teilplänen auf Basis ihres Fachwissens und in Anlehnung an die durch das Management vorgegebenen strategischen Ziele sowie den vom Controlling erstellten Prozessablauf und stimmen diese Teilpläne mit dem Controlling ab. Das Controlling fasst die Teilpläne zusammen, stimmt sie inhaltlich aufeinander ab und legt den Budgetentwurf dem Top-Management zur Genehmigung vor. Die oberste Führungsebene hält sich normalerweise aus der operativen Budgetierung heraus und gibt nur die strategische Ausrichtung vor. Sie entscheidet schlussendlich, ob das vorgelegte Budget angenommen oder zurückgewiesen wird. Bei Zurückweisung des Budgets erarbeiten die Controller gemeinsam mit den Bereichs- und Funktionsleitern angepasste Budgetvorschläge und legen diese wiederum dem Entscheidungsträger vor. Dieser Prozess wiederholt sich so lange, bis das Budget vom Top-Management freigegeben wird.

Die Aufgaben der Controller im Budgetprozess sind vielfältig, stellvertretend können aber folgende angeführt werden:<sup>35</sup>

- „Ausarbeitung von Budgetverfahrenshandbüchern und deren Verteilung
- Kontaktpflege mit den Stellen, Investition, Finanzierung, Produktion, Marketing mit dem Ziel der vollständigen Koordinierung von Budget-, Rechnungslegungs- und Fertigungsmethoden und der Durchsetzung des Budgetprogramms
- Prüfung und Erläuterung der Budgetvoranschläge

---

<sup>33</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 229

<sup>34</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 228

<sup>35</sup> Stelling, Johannes N.; Kostenmanagement und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 3. Auflage; 2009; Seite 241

- Entwicklung der Budgets für Stabstellen
- Prüfung anpassender Vorschläge zu den Budgetvoranschlägen
- Dokumentation der Vorgänge
- Prognose der zukünftigen Datenkonstellation
- Überwachung des genehmigten Terminplans für die Budgetierung
- Überwachung der Planung der Investitionen
- Prüfung der Einzelbudgets und Erstellung von Budgetbilanz und Budget-Gewinn- und Verlustrechnung
- Feststellung von unterperiodigen Budgetanpassungen (z. B. quartalsweise)
- Vorlage der Kontrollberichte
- Durchsprache der Kontrollberichte“

Die nachfolgende Abbildung veranschaulicht die Schnittstellen des Controllings bei der Budgeterstellung und verdeutlicht auch, dass auf das Controlling in der Praxis verstärkt Aufgaben delegiert werden.

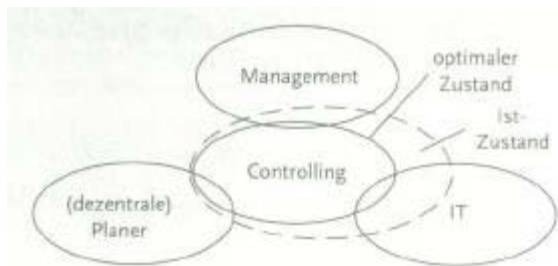


Abb. 5: Der Controller als Schnittstelle<sup>36</sup>

### 3.5 Erstellung und Verteilung von Budgetverfahrenshandbüchern

Budgetverfahrenshandbücher können als Anleitung für die Budgeterstellung betrachtet werden und vor allem mittlere und große, international tätige Unternehmen profitieren von dieser Methode. Diese Schriftstücke enthalten Anweisungen an alle am Budgetprozess beteiligten Mitarbeiter, welche Regeln zu befolgen sind. Dadurch vereinheitlicht sich der Budgetprozess in den unterschiedlichsten Abteilungen, Werken, Niederlassungen, etc. und das Budget lässt sich sowohl zwischen den organisatorischen Einheiten als auch zwischen verschiedenen Jahren vergleichen.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Vgl. Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens; Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.; 2006; Seite 75

<sup>37</sup> Vgl. Jung, Hans; Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2. Auflage; 2007; Seite 407

Ein weiterer Vorteil der Erstellung von Budgetverfahrenshandbüchern liegt darin, dass sich der Controller intensiv mit dem Budgetprozess auseinandersetzt und durch die transparente und anwendungsorientierte Beschreibung Verbesserungspotenziale im Budgetprozess aufspüren kann. Sowohl das Festsetzen von Pflichten und Verantwortung im Budgetprozess als auch die Unterstützung der Koordination der Teilbudgets sind als wesentlicher Nutzen dieser Ablaufbeschreibungen hervorzuheben.

Der wichtigste Vorteil begründet sich aber darin, dass es den reibungslosen Arbeitsablauf fördert und nicht hemmt.<sup>38</sup>

Der Inhalt von Budgetverfahrenshandbüchern richtet sich stark nach der Art und Größe von Unternehmen und kann bzw. soll von dem Controller individuell angepasst werden. Die wichtigsten Inhalte können aber wie folgt dargestellt werden:<sup>39</sup>

- Erläuterung des Zwecks und der Grundsätze der Budgetierung
- Definition von Autorität und Verantwortung
- Aufzählung der Pflichten der an der Budgeterstellung beteiligten Stellen
- Terminpläne für die Budgetierung
- Das Genehmigungsverfahren
- Form und Art der Kontrollberichte
- Verfahren der Budgetkontrolle

### *3.6 Verbindlichkeitsgrad der Budgetierung*

Alle gängigen Definitionen eines Budgets beinhalten in irgendeiner Weise den Verbindlichkeitsgrad mit dem ein gegebenes Budget einzuhalten ist.

Je nachdem, in wie fern die Planung von Umständen beeinträchtigt wird, auf die man keinen Einfluss hat, unterteilt man in starre und flexible Budgets.

Die flexible Budgetierung wurde erstmals 1903 in den USA durch Hess mit getrennten fixen und variablen Kosten angedacht.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Vgl. Jung, Hans; Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2. Auflage; 2007; Seite 408

<sup>39</sup> Vgl. Stelling, Johannes N.; Kostenmanagement und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 3. Auflage; 2009; Seite 242

<sup>40</sup> Vgl. Riebel, Paul; Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung; Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH; 7. Auflage; 1994; Seite 386



Budgets werden normalerweise für eine oder mehrere Variablen erstellt (z. B. Produktionsmenge, Zeiteinheiten, etc.) und mit der Planmenge multipliziert. Daraus ergibt sich das Gesamtbudget für die geplante Menge. Bei Variablen, deren finale Menge stark streuen kann, empfiehlt es sich, das zugeteilte Budget von der tatsächlichen Menge abhängig zu machen.<sup>41</sup> Das bedeutet, wenn z.B. mehr produziert wird, steigt das Budget entsprechend der Produktionsmenge, bei sinkenden Zahlen reduziert sich auch das zur Verfügung stehende Budget. Dies hat den Vorteil, dass Abweichungen vom Budgetverantwortlichen nur dann zu rechtfertigen sind, wenn sie auch von ihm beeinflusst werden können. Bei der starren Budgetierung gilt das Budget als konstant, es ändert sich nicht mit der Modifikation einer Variablen. Das heißt, das Budget wird für ein Jahr festgesetzt und dann nicht mehr angepasst. Bei der starren Budgetierung entfällt die Unterteilung in fixe und variable Kosten, es handelt sich somit um eine Budgetierung auf Vollkostenbasis.<sup>42</sup> Aufgrund der stark begrenzten Aussagefähigkeit für die Unternehmensführung, sollte dieses Modell nur selten Anwendung finden. Diese Methode bietet sich am ehesten zur Budgetierung von schwankungsunabhängigen Einheiten mit schwer quantifizierbarer Leistungsmenge wie z. B. von Verwaltungsabteilungen an.

### *3.7 Budgetabweichungsanalyse*

Pläne und Budgets geben ein erwartetes Ergebnis zum Ende einer bestimmten Periode an. Damit nicht nur am Ende des Zeitraumes die Planerreichung oder –abweichung festgestellt und akzeptiert werden kann, müssen unterjährig Analysen zur Kontrolle durchgeführt werden.

Zuerst müssen die Ist-Daten zum jeweiligen Stichpunkt ermittelt und mit den Soll- oder Plan-Daten für den entsprechenden Periodenteil verglichen werden.<sup>43</sup>

Ergeben sich positive oder negative Abweichungen müssen diese analysiert und die Abweichungsursachen ermittelt werden. Nachdem die Abweichungsgründe feststehen, muss über Anpassungs- und/oder

---

<sup>41</sup> Vgl. Laux, Helmut; Unternehmensrechnung, Anreiz und Kontrolle; Springer Verlag; 3.Auflage; 2006; Seite 508

<sup>42</sup> Vgl. Eberlein, Jana; Betriebliches Rechnungswesen und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2006; Seite 254

<sup>43</sup> Vgl. Treuz, Wolfgang; Budget und Budgeting; Artikel im „Controller Magazin“ 4/04; Seite 341

Korrekturmaßnahmen diskutiert werden, um das avisierte Ziel dennoch erreichen zu können. Sollten sich unerwartet Unternehmenseinflüsse und Rahmenbedingungen verändert haben, wird es unter Umständen sogar notwendig, Korrekturen beim festgesetzten Budget vorzunehmen.<sup>44</sup>

Für eine effiziente und sinnvolle Budgetkontrolle gilt es zu berücksichtigen, dass das Hauptaugenmerk auf relevanten und erfolgsbeeinflussenden Faktoren liegt und die Kontrolle konsequent bis hin zu den Anpassungsmaßnahmen durchgezogen wird.

Damit die Budgetkontrolle maximalen Erfolg bringt, muss sie alle Teilbereiche des Budgets umfassen:<sup>45</sup>

- Leistungs- und Kosten-Soll-Ist-Vergleich
- GuV-Soll-Ist-Vergleich
- Cash-Flow-Soll-Ist-Vergleich
- Bilanz-Soll-Ist-Vergleich sowie
- Kennzahlen-Soll-Ist-Vergleich

Grundlage für erfolgreiche Soll-Ist-Vergleiche sind detaillierte und periodenbezogene Planungen. Die Vergleiche sollten möglichst regelmäßig und vor allem zeitnah erfolgen, damit schnell Maßnahmen zur Einlenkung eingeleitet werden können und sich die Abweichungen nicht fortlaufend kumulieren.

In der Praxis haben kostenartenbezogene, kostenstellenbezogene, kostenträger- und kostenträgererfolgsbezogene sowie periodenerfolgsbezogene Abweichungsanalysen den höchsten Stellenwert und die größte Verbreitung.<sup>46</sup> In einer Studie des CoC-Projektes gaben 81% der befragten Klein- und Mittelunternehmen an, über ein regelmäßiges Berichtswesen zu verfügen. Von diesen Unternehmen führten wiederum 86% regelmäßige Plan-Ist-Vergleiche durch, aber nur die Hälfte gab an, bei Abweichungen auch Ursachenforschung zu betreiben.<sup>47</sup>

---

<sup>44</sup> Vgl. Treuz, Wolfgang; Budget und Budgeting; Artikel im „Controller Magazin“ 4/04; Seite 341

<sup>45</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 234

<sup>46</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 235

<sup>47</sup> Vgl. Treuz, Wolfgang; Budget und Budgeting; Artikel im „Controller Magazin“ 4/04; Seite 341

Der Zweck von Abweichungsanalysen liegt nicht darin, jemandem die Schuld zuzuschreiben, sondern Problemfelder zu erkennen, aus ihnen für die Zukunft zu lernen und Gegenmaßnahmen ergreifen zu können.<sup>48</sup>

Die folgende Abbildung gibt einen Überblick über die Gründe und Verursacher von Abweichungen.

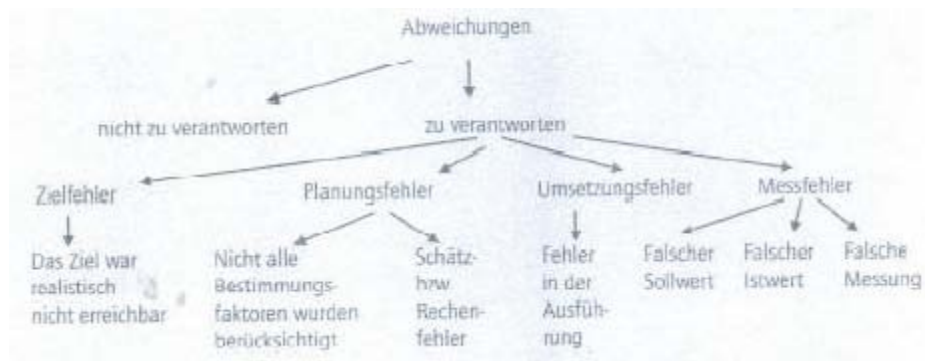


Abb. 6: Abweichungen nach Verantwortungsgesichtspunkten und Prozessursachen<sup>49</sup>

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der Leitsatz „Planung ohne Kontrolle ist sinnlos, Kontrolle ohne Planung unmöglich“ auch auf Budgets, also die monetäre Planung, zutrifft.

<sup>48</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 235

<sup>49</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 237

### *3.8 Budgetansätze*

Wie bereits mehrfach erwähnt, ist das Hauptziel des Budgetierungsprozesses den formalzielorientierten, also in Geldeinheiten bewerteten Plan für eine zukünftige Periode zu ermitteln.

Dieser Plan ist eine Abschätzung der zukünftigen Entwicklung, dem in Zeiten einer stabilen, sich langsam ändernden Wirtschaftslage normalerweise Vergangenheitsdaten als Referenz zugrunde liegen.

Budgetierung auf diese Art und Weise funktionierte über Jahrzehnte, gerät aber in letzter Zeit immer mehr unter Beschuss und neue Budgetansätze messen sich mit der traditionellen Budgetierung.

Wissenschaftler und Praktiker arbeiten an der Ausarbeitung und Verbesserung verschiedenster Methoden, um die später noch aufgezeigten Kritikpunkte der klassischen Budgetierung abzuschwächen bzw. auszumerzen.

Im Folgenden werden die sechs bekanntesten und gängigsten Budgetansätze dargestellt (Klassische Budgetierung, Zero-Based Budgeting, Better Budgeting, Advanced Budgeting, Kaizen Budgeting, Beyond Budgeting). Es wird erklärt, wie sie funktionieren, welche Vorteile, aber auch welche Nachteile sie mit sich bringen und wie sie sich von den konkurrierenden Ansätzen abgrenzen.

#### *3.8.1 Klassische Budgetierung*

In den ersten Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts, als Unternehmen wie General Motors, Du Pont de Nemours, Siemens oder Electricité de France (EdF) immer komplexere Großunternehmen wurden, stieg das Bedürfnis, diese Unternehmen „managebar“ zu halten.<sup>50</sup> Alle Unternehmen behielten sich in dieser Situation mit der Einführung von Budgets. Sie förderten dadurch die Abstimmung der verschiedenen zentralen und dezentralen Planungsstufen und die Zusammenführung des Wissens auf einer Ebene. In der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts funktionierte dieses System aufgrund von über längere Zeit gleichbleibenden Umfeldbedingungen, regional beschränkten Märkten und

---

<sup>50</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Das Advanced-Controlling-Handbuch; Wiley-VCH Verlag GmbH & KGaA; 2005; Seite 218

Verkäufermärkten (Engpasssituation auf Produktionsseiten der Unternehmen) hervorragend.

Doch auch heute, in einer grundlegend veränderten wirtschaftlichen Umwelt, stützen sich nach wie vor rund 90-99 % der Unternehmen in Europa und den USA auf die Unternehmenssteuerungsmöglichkeit einer weitgehend traditionellen Budgetierung.<sup>51</sup>

Dies liegt zum einen an der Fixierung des Managements an Budgets (und dem damit verbundenen Irrglauben einer präzisen und langfristigen Planbarkeit der ökonomischen Zukunft), zum anderen am Gewöhnungseffekt („das haben wir immer so gemacht“) und nicht zuletzt an der Angst der oberen Führungsebene vor Verlust von Steuerungs- und Kontrollmacht.

Die klassische Budgetierung charakterisiert sich durch verschiedene Merkmale. Ein Hauptziel ist die Koordination von Plänen. Das bedeutet, dass im Rahmen der Budgetierung Pläne einzelner Untereinheiten abgestimmt und kommuniziert werden (siehe auch Kapitel Budgetfunktionen).

Weiters existieren für die Budgeterstellung (wie ebenfalls bereits im Kapitel Planungsansätze dargestellt) verschiedene Methoden. Das Top-down Verfahren, als zentralistischste Alternative, das Gegenstromverfahren, das zentrales Überblickswissen mit dezentralen Detailkenntnissen verbindet, und das Bottom-up Verfahren, die am meisten dezentrale Methode. In der Praxis wird meistens auf die Gegenstromvariante zurückgegriffen.<sup>52</sup>

Ein Hauptkriterium der klassischen Budgetierung stellt der große Detaillierungsgrad dar. Budgets werden bis auf die kleinste Unternehmenseinheit und auf alle Budgetgrößen heruntergebrochen und sollen damit Ordnung in das Unternehmen bringen, Zufälle ausräumen und die Zukunft bestmöglich prognostizieren. Dass dieses Verfahren damit eine Unmenge an Ressourcen bindet, liegt auf der Hand und der Sinn, kleinste Details Voraus ahnen zu wollen, wird häufig in Frage gestellt.

---

<sup>51</sup> Vgl. Pfläging, Niels; Beyond Budgeting, Better Budgeting; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2003; Seite 17

<sup>52</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Das Advanced-Controlling-Handbuch; Wiley-VCH Verlag GmbH und Co. KGaA; 2005; Seite 219

Die klassische Budgetierung basiert grundsätzlich auf der Fortschreibung von Ist-Daten mit gegebenenfalls geringfügiger Adaption für die folgende Budgetperiode.<sup>53</sup> Daraus resultiert, dass die Planung für kommende Perioden sich nicht an erwünschten Zielen orientiert, sondern ein gleiches Ergebnis bei gleichbleibenden Einflüssen erwartet und ohne hinterfragt zu werden, akzeptiert wird. Daraus erklärt sich auch die Tatsache, dass bei der klassischen Budgetierung kein Bezug zu relativen oder externen Zielen besteht. Das bedeutet, dass Unternehmen, die nach dieser Methode planen und budgetieren, sich nicht am Markt oder konkurrierenden Unternehmen, sondern lediglich an intern festgesetzten Zielen und Werten orientieren.

Besonders zu beachten bei der klassischen Budgetierung ist, dass die operative, also kurzfristige (zum Teil auch mittelfristige) Finanzplanung einen sehr großen Stellenwert einnimmt. Dies erscheint unter dem Wissen, dass diese Methode zu einer Zeit entwickelt wurde, die geprägt war von Industrialisierung, zunehmendem Kaufwillen und gleichbleibenden Umweltfaktoren, nachvollziehbar. Auch der Kritikpunkt der fehlenden Strategie bzw. mangelhaften Verbindung von strategischer und operativer Planung lässt sich damit begründen. Unternehmen, die davon ausgehen, auf lange Sicht mit der gleichen Taktik erfolgreich zu bleiben, sehen keine Notwendigkeit, ihre Strategie ausführlich zu planen oder zu verändern.

Bei der klassischen Budgetierung wird besonderer Wert auf die Jahresfrist gelegt.<sup>54</sup> Das heißt, dass Budgets und Planungen meist für ein Jahr (Kalender- oder Wirtschaftsjahr) gemacht werden und unterjährig mit Hochrechnungen oder Forecasts das Endergebnis mit zunehmendem Zeitverlauf immer genauer abgeschätzt wird. Diese Berechnungen sowie auch die Budgetkontrollen werden meist zentral von einer Stelle (z. B. Controllingabteilung) durchgeführt. Durch die Motivation, die klassische Budgets auf Mitarbeiter ausüben sollen, indem sie zu einer Zielerreichung anspornen, kommt es nicht selten zu dysfunktionalen Wirkungen im Unternehmensablauf.<sup>55</sup> Dazu später mehr.

---

<sup>53</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Das Advanced-Controlling-Handbuch; Wiley-VCH Verlag GmbH und Co. KGaA; 2005; Seite 220

<sup>54</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Das Advanced-Controlling-Handbuch; Wiley-VCH Verlag GmbH und Co. KGaA; 2005; Seite 220

<sup>55</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Das Advanced-Controlling-Handbuch; Wiley-VCH Verlag GmbH und Co. KGaA; 2005; Seite 220

Diese Erklärungen zur klassischen Budgetierung lassen bereits einige Hauptkritikpunkte durchscheinen. Im Folgenden soll daher nun auf diese näher eingegangen werden.

In nahezu jeder aktuellen Fachliteratur findet man eine Aufzählung ähnlich klingender Kritik. Als erster Punkt wird häufig die Bindung enormer Ressourcen durch den Budgetierungsprozess genannt.<sup>56</sup> Dies lässt sich im Speziellen durch den hohen Detaillierungsgrad und unnötige Verhandlungsschlaufen aufgrund fehlender eindeutiger Zielvorgaben durch das Management begründen. Die einschlägige Literatur regt an, den Detaillierungsgrad zu senken und freiwerdende Ressourcen sinnvoller für wertschöpfende Tätigkeiten einzusetzen.

Aufgrund der fehlenden Top-down-Vorgaben durch das Management muss sich das Budgetteam mit Hilfe einer Ressourcen zehrenden „Versuch-Misserfolg-Methode“ den Vorstellungen der Unternehmensleitung annähern um sich schließlich zu einem Kompromiss zu treffen.<sup>57</sup> Da die Mitarbeiter dieses Vorgehen kennen, werden Budgets zu Beginn großzügig kalkuliert um nach den Verhandlungen mit dem Management immer noch das eigentlich Wunschbudget zugeteilt zu bekommen.

Der Kritikpunkt, dass Budgets häufig nur aus dem operativen Teil bestehen bzw. mit dem strategischen Budget nicht verknüpft werden, wurde bereits erläutert.

Aufgrund des Einjahresfokus und des starren Budgetrahmens können Unternehmen häufig nicht (oder nur sehr eingeschränkt) auf einen sich ändernden Markt reagieren.

Eine der größten Schwachstellen der klassischen Budgetierung ist das Ignorieren von wichtigen, nichtmonetären Kennzahlen wie z. B. Kundenzufriedenheit, Kundenstamm, etc. Der Fokus liegt ausschließlich auf dem Finanzbereich.

---

<sup>56</sup> Vgl. Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmen; Verlag der technischen Universität Graz; 1. Auflage 2006; Seite 65

<sup>57</sup> Vgl. Tschandl, Martin, Frey, Patricia, Gleich, Ronald, Homann, Stefan; Traditionelle Budgetierung und ihre Grenzen; aus „Moderne Budgetierung“; Gleich / Klein (Hrsg.); Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 66

Da sich Ziele bei dieser Planungs- und Budgetierungsform gänzlich auf das Unternehmen selbst beziehen und wenig Markt- und Konkurrenzeinflüsse beinhalten, schwindet der Anreiz, Spitzenleistungen zu erbringen.

Mitarbeiter sind bestrebt, das vorgegebene Ziel, also das Budget, einzuhalten und nehmen für ihren eigenen Erfolg auch negative Einflüsse auf andere Unternehmensbereiche in Kauf oder gehen sogar so weit, Schönfärbungen und Manipulation zu betreiben.<sup>58</sup> Die Fachliteratur spricht hier von dysfunktionalen Wirkungen. So kann sich also der Erfolg einer Abteilung aus Sicht des Gesamtunternehmens ins Gegenteil wenden. Um dieses Phänomen möglichst auszuschließen, müssen die Einzelpläne / -budgets penibel aufeinander abgestimmt werden, was wiederum zur Steigerung des Detaillierungsgrades führt.

Schließlich stützen sich Budgets auf eine zentralistische Führungskultur, die geprägt vom Gedanken „Command and Control“ ist.<sup>59</sup> Mitarbeitern bleibt also wenig Möglichkeit der Mitwirkung oder Identifikation durch Teilnahme.

Aufgrund der genannten Kritikpunkte kann der klassischen Budgetierung, die auf einen stetig wachsenden Markt und eine einfachere Unternehmensstruktur ausgerichtet ist, kein eindeutig gutes Zeugnis ausgestellt werden, da sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in eine Richtung verändert haben, die von den Budgetverantwortlichen eine flexible Anpassung verlangt hätte. Verschiedene Untersuchungen, zum Beispiel durch die Cranfield School of Management and Accenture, durch Gleich/Kopp oder durch KPMG Consulting haben aber festgestellt, dass dennoch ein Großteil der Unternehmen nach wie vor die konservative Form der Budgetierung als Führungsinstrument nutzt und die genannten Kritikpunkte zum Teil in Kauf nimmt, aber sich die Notwendigkeit einer Anpassung immer mehr bewusst macht.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Vgl. Pfläging, Niels; Beyond Budgeting, Better Budgeting; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2003; Seite 19

<sup>59</sup> Vgl. Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmen; Verlag der technischen Universität Graz; 1. Auflage 2006; Seite 65

<sup>60</sup> Vgl. Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmen; Verlag der technischen Universität Graz; 1. Auflage 2006; Seite 70 bis 72



### 3.8.2 Zero-Base-Budgeting

Der Grundgedanke des Zero-Base-Budgeting (ZBB) ist das Infrage-Stellen bisheriger Aktivitäten. Das bedeutet, dass bei jedem Budgetprozess neu erörtert wird, welchen Nutzen eine Leistung bringt und welche Ressourcen dafür aufgewendet werden müssen. Es wird also eine Art „Wunschliste“ erarbeitet, die entsprechend ihrem Kosten-Nutzen-Verhältnis und dem zur Verfügung stehenden Budget abgearbeitet wird.

Die zur Verfügung stehenden Mittel sollen also von weniger wichtigen zu wichtigeren Aufgaben umgeleitet werden. Weiters soll versucht werden, sogenannte Entscheidungspakete zu schnüren, die alternative Aktivitäten beinhalten und um gleichzeitig die kostengünstigste Variante ermitteln zu können.

Zero-Base-Budgeting ist kein reines Budgetmodell, sondern kann bei jeder Art der analytischen Aufgabenplanung eingesetzt werden.<sup>61</sup>

Der Hauptunterschied zum Modell der klassischen Budgetierung liegt darin, dass keine Vergangenheitsdaten fortgeschrieben werden, sondern der Budgetprozess immer wieder von Null („Zero Base“) startet. Das Prinzip kann am besten so erklärt werden, als würde ein Unternehmen bei jedem Budgetprozess neu gegründet werden und könnte nicht auf Daten der Vergangenheit zurückgreifen.

Das Ziel des Zero-Base-Budgeting ist es, durch kritisches Überdenken der Aktivitäten, strategische und operative Prioritäten zu setzen und Transparenz zu schaffen sowie zu eruieren, welche Leistungen ganz oder teilweise nicht erforderlich sind bzw. mit geringerem Aufwand erbracht werden können.<sup>62</sup>

Weiters sollen durch die regelmäßige Neubewertung nur Leistungen vorgenommen werden, die aus Sicht der Unternehmensleitung befürwortet werden und für die gewollte Kosten anfallen. Das dritte Ziel dieser Methode liegt darin, vor allem Gemeinkosten verursachende Tätigkeiten zu reduzieren.<sup>63</sup>

Daher liegen die Hauptanwendungsgebiete dieses Ansatzes in den klassischen

---

<sup>61</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Einführung in das Controlling; Schäffer-Poeschel Verlag; 10. Auflage, 2004; Seite 403

<sup>62</sup> [http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero\\_base\\_budgeting\\_b.html](http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero_base_budgeting_b.html); Datum des Download 04.04.2010

<sup>63</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 107

Gemeinkostenbereichen (z. B. Verwaltung, Verkauf, Marketing, Forschung und Entwicklung, Planung, usw.).

Das Zero-Base-Budgeting setzt sich aus folgenden 9 Schritten zusammen:

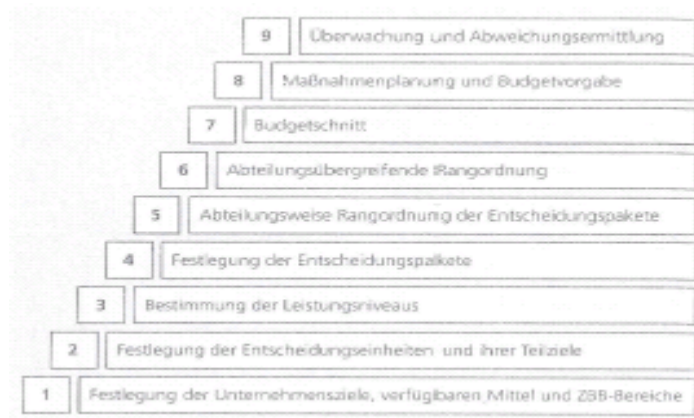


Abb. 7: Schritte des Zero-Base-Budgeting<sup>64</sup>

**Erster Schritt:** Zu Beginn des Zero-Base-Budgeting Prozesses muss die Unternehmensführung festlegen, welche Ziele verfolgt werden sollen und in welchen Bereichen das Zero-Base-Budgeting angewendet werden soll. Weiters empfiehlt es sich, ein Projektteam (eventuell mit externem Berater) mit der Betreuung des Prozesses zu betrauen sowie die betroffenen Mitarbeiter auf den bevorstehenden Prozess zu sensibilisieren und zu schulen.

**Zweiter Schritt:** Jetzt erfolgt eine Bestandsaufnahme der aktuell durchgeführten Leistungen und Leistungsmenge sowie der derzeit entstehenden Kosten. Hier sind die Mitarbeiter gefordert, ihre Tätigkeiten zu beschreiben. Anschließend überprüft das Controlling die genannten Verrichtungen und vergleicht diese auch mit Branchenrichtwerten.

**Dritter Schritt:** Es werden die Leistungsniveaus festgelegt. Man unterteilt hier in den Minimallevel (Leistungen, die unbedingt erbracht werden müssen; entspricht meist 70-80 % der aktuellen Leistung), die Normalstufe (entspricht dem derzeitigen Leistungsniveau) und den Maximallevel (zusätzliche Leistungen, die erbracht werden sollen; bedarf häufig zusätzlicher Ressourcen).<sup>65</sup>

**Vierter Schritt:** In dieser Phase werden die Leistungen zu Entscheidungspaketen verschnürt. Sie soll bewirken, dass sich die Mitarbeiter

<sup>64</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Einführung in das Controlling; Schäffer-Poeschel Verlag; 10. Auflage, 2004; Seite 404

<sup>65</sup> [http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero\\_base\\_budgeting\\_b.html](http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero_base_budgeting_b.html); Datum des Download 04.04.2010

über das Kosten-Nutzen-Verhältnis dieser Pakete bewusst werden. Weiters werden auf dieser Stufe auch alternative Leistungspakte diskutiert.

**Fünfter und sechster Schritt:** Jetzt müssen zuerst die Entscheidungspakete auf der Abteilungsebene, dann auf Unternehmensebene nach Prioritäten gereiht werden.

**Siebter Schritt:** Für jedes Leistungspaket wird ein maximales Budget (die sogenannte Budgetschnittlinie) vorgegeben und nur diejenigen Pakete können realisiert werden, die unterhalb (oder maximal auf Höhe) dieses Budgets liegen. Somit werden die realisierbaren von den nicht realisierbaren Aktivitäten getrennt.

**Achter und neunter Schritt:** Diese beiden Schritte stellen keine für diese Methode charakterisierende Maßnahmen dar. Die Budgetvorgabe sowie die Budgetüberwachung kommen bei (fast) jedem Budgetansatz zu Anwendung.

Das strikte Festhalten an Kosten-Nutzen-Analysen verhilft dem Zero-Base-Budgeting zu einer starken Output-Orientierung und entspricht dadurch dem Wirtschaftlichkeitsprinzip. Zwei große Vorteile liegen in der Zukunftsbezogenheit sowie dem Aufdecken überflüssiger und unwirtschaftlicher Tätigkeiten und dem Aufzeigen neuer Gewinnpotenziale.<sup>66</sup>

Dass sich diese Methode nicht in der Praxis durchsetzen konnte, liegt mit Sicherheit am immensen Aufwand, der durch die detaillierte, wiederkehrende Planung verursacht wird.

Nachteilig erweist sich auch die Tatsache, dass alternative Leistungen und Entscheidungspakete häufig nicht quantitativ sondern nur qualitativ (und somit subjektiv) bewertet werden können. Weiters werden bei diesem Verfahren veränderte Bedingungen im Laufe der Planungsperiode nicht berücksichtigt.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> [http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero\\_base\\_budgeting\\_b.html](http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero_base_budgeting_b.html); Datum des Download 04.04.201

<sup>67</sup> [http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero\\_base\\_budgeting\\_b.html](http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero_base_budgeting_b.html); Datum des Download 04.04.201

### 3.8.3 Better Budgeting

Das Better Budgeting-Modell orientiert sich an der traditionellen Budgetierung, versucht aber, durch Modifikationen und Rationalisierung die negativen Effekte so gut wie möglich auszuschalten.

Die Ziele dieses Ansatzes sind die Verbesserung der Marktorientierung und Entfeinerung der traditionellen Budgetierung sowie die Effizienzsteigerung durch Verschlankung des Budgetprozesses. Das Better Budgeting soll dadurch flexibler und weniger aufwändig sein.

Charakterisieren lässt sich dieses Modell anhand von acht Merkmalen:<sup>68</sup>

- Dezentralisierung: Die Budgetierung soll durch einfachere Vereinbarungen und Genehmigungsverfahren flexibilisiert und verkürzt werden. Das erhöht den Dezentalisierungsgrad der Planung / des Budgets.
- Fokussierung und Entfeinerung: Budgetiert werden sollen vor allem jene Unternehmensbereiche, die für den Erfolg maßgeblich sind. Dadurch verkleinert sich der Aufwand für die Budgetierung, und Ressourcen (z. B. Arbeitszeit der Controllingabteilung) werden effizienter für die kritischen Unternehmensbereiche und wichtigen Budgetpositionen eingesetzt. Hierzu wird das ABC-Denken oder die klassische 80/20 Regel empfohlen. Diese Regel besagt, dass 20% der Kostenarten rund 80 % der Gesamtkosten ausmachen.<sup>69</sup> Also wird empfohlen, die gebündelten Kräfte in die Budgetierung der Top-Kostenarten (20%) zu investieren und die restlichen Kostenarten zu vernachlässigen oder fortzuschreiben. Weiters ermöglicht dies eine überblicksmäßige Vorschau anstatt detaillierter Budget-Informationen bis auf die unterste Unternehmensebene.
- Analytische Neuplanung: Die Daten der Vergangenheit werden nicht fortgeschrieben, sondern die Einzelpläne immer wieder neu analysiert und budgetiert.
- Relative, benchmarkorientierte Zielvorgaben: Die unternehmerische Ausrichtung wendet sich ab von internen, absoluten Vergleichswerten und bezieht sich stark auf relative, marktorientierte Vorgaben.

---

<sup>68</sup> Vgl. Barth, Thomas, Barth, Daniela; Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2004; Seite 120f

<sup>69</sup> Vgl. Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens; Wiley-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.; 2006; Seite 187

- Strategieorientierung: Im Modell des Better Budgeting wird ein Ausbau der Verbindung zwischen Budget und Unternehmensstrategie schlagend (dies geschieht z. B. durch Einführung einer Balanced Scorecard (BS)).
- Rollierende Planung: Abkehr vom Jahresbezug der Budgetierung, wie es in der traditionellen Budgetierung nach wie vor „state of the art“ ist, und Übergang zu einer rollierenden Budgetplanung. Dadurch werden längerfristige Budgetperioden mit zunehmendem Zeitverlauf immer wieder aktualisiert und neue Perioden aufgenommen.
- Reduzierte Kontrolle und Selbstkontrolle: Im Better Budgeting geht der Trend weg von fremdbestimmter Kontrolle, viel mehr wird Wert auf Selbstkontrolle und das Reporting (z. B. Balanced Scorecard) gelegt.
- Reduktion dysfunktionaler Effekte: Die dem Budget zugeschriebene Motivationsfunktion, zu der auch die Leistungsbewertung der Mitarbeiter anhand des Budgeterreichungsgrades gezählt wird, wird im Better Budgeting-Modell durch Trennung des Anreizsystems / Vergütungssystems vom Budget relativiert. Somit sollen die negativen Effekte, z. B. die Fokussierung der eigenen Abteilung ohne Rücksicht auf negative Auswirkungen in anderen Unternehmensbereichen, vermieden bzw. verringert werden.

Zur Unterstützung der genannten Merkmale greift das Better Budgeting-Modell auf eine Top-down Budgetierung zurück, um den Arbeits- und Zeitaufwand für die Koordinierung von Teilplänen zu reduzieren.

Primäre Aufgabe dieses Ansatzes ist es, das grundlegend gleiche Ergebnis, nämlich die Erstellung des Jahresbudgets, mit reduziertem Ressourceneinsatz zu erhalten. Die Steigerung der Effektivität, also der Qualität der Planung / Budgetierung, ist aber ein positiver Nebeneffekt.

Wird das Better Budgeting-Konzept erfolgreich umgesetzt, reduziert sich der Planungs- und Budgetierungsaufwand und diese freiwerdenden Ressourcen können wiederum zur Steigerung der Planungsqualität verwendet werden.<sup>70</sup>

Um die in diesem Ansatz geforderte Flexibilität zu erhalten, bedient sich das Better Budgeting neben der genannten Ausrichtung auf marktwirtschaftliche

---

<sup>70</sup> Vgl. Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmen; Verlag der technischen Universität Graz; 1. Auflage 2006; Seite 86

Ziele auch der rollierenden Vorscheurechnung und empfiehlt, die jahresbezogene Budgetierung zu Gunsten einer Meilenstein-Budgetierung aufzugeben.<sup>71</sup>

Die folgende Abbildung verdeutlicht die Entwicklung der traditionellen Budgetierung hin zum Better Budgeting.

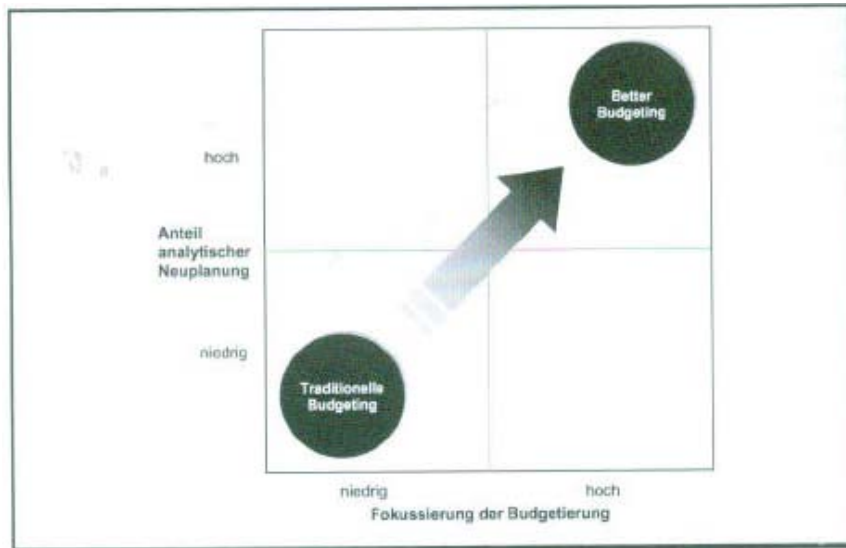


Abb. 8: Effizienzsteigerung durch Better Budgeting<sup>72</sup>

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass dieser Ansatz versucht, die Effektivität, Qualität und Effizienz traditioneller Budgetierung durch den Einsatz zusätzlicher Tools, durch Komplexitätsreduktion und unter Zuhilfenahme von IT-Systemen zu optimieren und nicht zu eliminieren.

<sup>71</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 242

<sup>72</sup> Vgl. Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmen; Verlag der technischen Universität Graz; 1. Auflage 2006; Seite 86

### 3.8.4 Advanced Budgeting

Der Advanced-Budgeting-Ansatz geht in eine ähnliche Richtung wie der Better Budgeting Ansatz, ist aber noch revolutionärer.

Einer der Grundgedanken dieses Modells liegt darin, mittelfristig eine Reduktion der Bedeutung des Budgets zu erzielen, ohne aber die gänzliche Aufgabe der Budgetierung (wie beim Beyond Budgeting) zu fordern. Vertreter dieses relativ neuen Ansatzes wissen um die grundsätzliche Wichtigkeit von Budgets, versuchen aber durch diese moderne und fortschrittliche Denkweise, die der klassischen Budgetierung in letzter Zeit immer stärker zugeteilte Kritik, durch Maßnahmen wie z. B. stärkere Verzahnung zwischen strategischen und operativen Planungen zu begegnen.

Kurzfristig soll die Steigerung der Planungsqualität und der Effizienz des Budgetprozesses erreicht werden.

Um dieses Ziel bestmöglich zu erreichen, greift das Advanced Budgeting auf eine Vielzahl von Instrumenten (z. B. rollierende Forecasts, Balance Scorecard, etc.) zurück.<sup>73</sup> Dadurch ergibt sich die Chance, das Unternehmen nicht nur anhand des Budgets zu bewerten, sondern auch nicht-finanzielle Kenngrößen in die Leistungsbeurteilung einfließen zu lassen.

Der Advanced-Budgeting-Ansatz baut auf vier Leitmotiven – Integration, Zielfokussierung, Komplexitätsreduzierung und Kontinuität – auf.<sup>74</sup> Diese Motive werden nun im Folgenden näher erklärt.

Unter Integration wird in diesem Zusammenhang die Verknüpfung der strategischen mit der operativen Planung verstanden. Analysen des Planungsprozesses in der Praxis haben gezeigt, dass diese beiden Prozesse meist als unabhängig voneinander betrachtet und nicht zusammengeführt werden. Da die strategische Planung aber die Ziele vorgibt und die operative Planung / Budgetierung verdeutlicht, wie diese Ziele erreicht werden können, muss ein vermehrtes Augenmerk auf die Zusammenführung beider Bereiche gelegt werden.

---

<sup>73</sup> Vgl. Leyk, Jörg, Müller, Michael; Advanced Budgeting in der Praxis; Artikel im „Controller Magazin“ 4/06; Seite 380

<sup>74</sup> Vgl. Leyk, Jörg, Müller, Michael; Advanced Budgeting in der Praxis; Artikel im „Controller Magazin“ 4/06; Seite 380

Wie auch beim Better Budgeting wird hier der Top-down-Methode eine große Rolle zugesprochen. Dies begründet sich einerseits durch die Umgehung mehrerer Abstimmungsschleifen bei dieser Methode und andererseits durch die Bestrebung der Entfeinerung des Budgetprozesses (Budgetierung nur relevanter Unternehmensbereiche und Kostenarten).

Das zweite Leitmotiv – die Zielfokussierung – fordert die Vorgabe eines Budgetziels durch die Unternehmensleitung.<sup>75</sup> Häufig kommt es vor, dass seitens der Unternehmensleitung keine oder nur unzureichend Ziele bei der Budgeterstellung vorgegeben werden. Daher muss der mit der Erstellung betraute Mitarbeiter „raten“, in welche Richtung sich das Budget entwickeln soll. Trifft dieser Vorschlag nicht die Erwartungen der Unternehmensleitung, wird das Budget zur Überarbeitung gegeben und es entstehen unnötige Wiederholungsrunden, Zeitverzögerungen und die Ressourcenbindung der Mitarbeiter steigt. Schließlich einigen sich die beteiligten Parteien auf eine (meist in der Mitte liegende) Budgetversion. Da Mitarbeiter dieses Vorgehen schnell durchschauen, gestalten sie den ersten Budgetvorschlag nach ihren Wünschen, um schließlich trotz Abschlügen diesem Wunsch nahezukommen. Auch dieses Manko lässt sich wieder gut durch Top-down-Vorgaben ausgleichen. Der Advanced Budgeting-Ansatz sieht vor, dass sich Vorgaben der Unternehmensleitung nicht auf interne, sondern vorwiegend auf externe, benchmarkorientierte Daten stützen.

Die Komplexitätsreduktion, das dritte Leitmotiv des Advanced Budgetings, zielt auf die Verringerung der Budgetierungstiefe ab.<sup>76</sup> Häufig budgetieren Unternehmen alle Kostenarten bis ins kleinste Detail. Dies erfolgt aus zweierlei Gründen. Einerseits möchte man bestmöglich alles unter Kontrolle haben und andererseits wollen die budgetierenden Mitarbeiter sich absichern. Dass aber ein großer Detaillierungsgrad sehr viel Aufwand und im Verhältnis dazu wenig Nutzen stiftet, ist vielen Unternehmen in dieser Deutlichkeit gar nicht bewusst. Der Advanced Budgeting-Ansatz propagiert daher das Vorgehen, nur wesentliche Budgetpositionen zu planen und die restlichen zu vernachlässigen. Diesem Merkmal bescheinigte eine große Gruppe von Teilnehmern am Horváth

---

<sup>75</sup> Vgl. Leyk, Jörg, Müller, Michael; Advanced Budgeting in der Praxis; Artikel im „Controller Magazin“ 4/06; Seite 380

<sup>76</sup> Vgl. Leyk, Jörg, Müller, Michael; Advanced Budgeting in der Praxis; Artikel im „Controller Magazin“ 4/06; Seite 381



& Partner CFO-Panel-Meeting 2004 die wichtigste Rolle bei der Verbesserung der Budgetierung.<sup>77</sup>

In diesem Kontext muss auch auf die Bedeutung der rollierenden Planung hingewiesen werden. Es wird wie beschrieben empfohlen, nur die wichtigsten Positionen zu budgetieren, dabei aber das Verfahren der rollierenden Planung einzusetzen. Dadurch erhöht sich der Aktualisierungsgrad und es besteht die Möglichkeit, auf kurzfristige (Markt-)Änderungen reagieren zu können.

Die rollierende Planung ist auch einer der Kernpunkte des letzten Leitmotivs – der Kontinuität. Sie fußt auf dem Prinzip der Budgetflexibilisierung und wird aufgrund zunehmender Markttransparenz und kürzerer Produktlebenszyklen immer bedeutender.<sup>78</sup>

Das Auflassen von Jahresbudgets und der Übergang zu kürzeren Planungsperioden oder rollierender Planung konnten sich in der Praxis bisher nicht durchsetzen. Nach wie vor dominiert das starre, vergangenheitsbezogene Jahresbudget.

Bei rollierender Planung ergibt sich durch wiederkehrende Anpassung der Planung der Vorteil, dass zuverlässiger, also mit größer Treffsicherheit, und mit weniger Ressourcenaufwand (da kontinuierlich und nicht auf einen Stichtag) geplant werden kann.

Zusammenfassend kann das Prinzip des Advanced Budgeting anhand der folgenden acht Eckpunkte charakterisiert werden:<sup>79</sup>

- „relative Ziele statt fixe, absolute Budgetziele
- Konzentration auf Performancegrößen statt rein finanzieller Fokus
- Berücksichtigung aller Leistungsebenen statt Bereichsdenken
- Stärkere Output- und Prozessorientierung statt Input- (= Kostenarten-) Fokus
- Benchmarking-Orientierung statt Kostenbetrachtung
- Rollierende Budgetierung und Vorausschaurechnungen statt Geschäftsjahresbezug

---

<sup>77</sup> Vgl. Leyk, Jörg, Müller, Michael; Advanced Budgeting in der Praxis; Artikel im „Controller Magazin“ 4/06; Seite 381

<sup>78</sup> Vgl. Leyk, Jörg, Müller, Michael; Advanced Budgeting in der Praxis; Artikel im „Controller Magazin“ 4/06; Seite 382

<sup>79</sup> Vgl. Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009; Seite 242

- Integrierte und mit dem Budget abgestimmte statt autonomer strategischer Planung und
- Budgets nur für wesentliche Budgetpositionen statt zu hoher Detaillierung bei jeder Position.“

### 3.8.5 Kaizen Budgeting

Der Begriff Kaizen ist japanischer Herkunft und bedeutet soviel wie stetige Verbesserung.<sup>80</sup> Bei dieser Methode gibt die Unternehmensführung Verbesserungs-, Einsparungs- oder Qualitätsziele als oberste Prämisse vor und die Mitarbeiter in den jeweiligen Stellen sind verantwortlich, dass diese Ziele erreicht werden. Beispielsweise kann das Ziel eines Unternehmens die jährliche Kostenreduktion um 3 % sein. Die Mitarbeiter sind also bestrebt, jedes Jahr die Kosten um den genannten Prozentsatz zu reduzieren, jeweils auf Basis der Vorjahreskosten.

Das Unternehmen macht sich bei diesem Verfahren die Sachkenntnis der Mitarbeiter für den jeweiligen Bereich zunutze, denn nur er verfügt über genügend Fachwissen, um derartige Spar-Potenziale zu erkennen.<sup>81</sup>

Durch die Vorgabe von Mehrjahreszielen verhindert die Unternehmensführung, dass Aufwände (z. B. Reparaturen, etc) nur in ein Folgejahr verschoben werden, um das Jahresziel zu erreichen, die durch die Verschiebung aber nur verspätet anfallen und dann ev. sogar noch höhere Kosten als ursprünglich ausmachen.

Diese Methode macht sich den Lernkurveneffekt zur Reduktion der Kosten und Steigerung der Qualität zunutze. Die vorgegebenen Ziele müssen die Mitarbeiter fordern, dürfen aber nicht unrealistisch sein, da ansonsten die Anstrengung und Zielerreichungsmotivation schnell schwindet.

Entwickelt wurde dieses Verfahren in der japanischen Autoindustrie, wo früh erkannt wurde, dass zur fortwährenden Zufriedenstellung der Kundenwünsche, interne Prozesse optimiert und dadurch Einsparungspotenziale aufgedeckt werden müssen.

Beispielsweise arbeitet Toyota nach diesem Modell und verspricht seinen Mitarbeitern für die Einbringung von Verbesserungsvorschlägen, dass diese auch ernsthaft begutachtet werden. Allein in Toyota City werden von den 65.000 dort beschäftigten Mitarbeitern jährlich gut zwei Millionen Vorschläge (das entspricht rund 35 pro Mitarbeiter) eingebracht und ca. 97 % umgesetzt.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> Vgl. Rieg, Robert; Planung und Budgetierung; GWV Fachverlag GmbH; 2008; Seite 96

<sup>81</sup> Vgl. Rieg, Robert; Planung und Budgetierung; GWV Fachverlag GmbH; 2008; Seite 97

<sup>82</sup> Vgl. Rickards, Robert C.; Budgetplanung kompakt; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; Seite 126

Dass sich dieses Verfahren im Europäischen Raum noch nicht durchsetzen konnte, zeigt eine Studie des Deutschen Instituts für Betriebswirtschaft. Diese ergab, dass in 373 Unternehmen (über 2,5 Millionen Beschäftigte) nur ca. 54 Ideen pro 100 Mitarbeiter und Jahr eingereicht, und von denen nur ca. 70% umgesetzt werden.<sup>83</sup>

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass es sich bei der Kaizen Budgetierung im Wesentlichen nicht um ein Verfahren zu Veränderung/Verbesserung des Budgetprozesses handelt, sondern der Fokus auf der Veränderung/Verbesserung des betrieblichen Ergebnisses liegt.

---

<sup>83</sup> Vgl. Rickards, Robert C.; Budgetplanung kompakt; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2007; Seite 127

### 3.8.6 *Beyond Budgeting*

Der Begriff *Beyond Budgeting* ist etwas irreführend. Es handelt sich bei diesem Ansatz nämlich nicht um eine Art, die Budgetierung zu verbessern und Schwachstellen auszumerzen, sondern es zeigt vielmehr eine Möglichkeit auf, wie man Unternehmen erfolgreich ohne ein Budget managen kann. Das *Beyond Budgeting* (= jenseits der Budgetierung) stellt daher eine alternative und innovative Art der Unternehmensführung dar, die bis heute aufgrund ihrer grundlegenden Neuerung häufig von Wissenschaft und Praxis kritisiert wird.

1998 wurde aufgrund vom immer lauter werdenden Ruf nach budgetloser Unternehmenssteuerung aus der Praxis vom CAM-I („Consortium for Advanced Manufacturing International“) der „*Beyond Budgeting Round Table*“ (BBRT) eingerichtet.<sup>84</sup> Die zu Beginn 34 Mitglieder dieser Vereinigung, vorwiegend Unternehmen, die dieses System bereits eingeführt hatten, waren bestrebt, die Wirksamkeit, die Einsatzmöglichkeiten, anzuwendende Tools etc. zu erforschen und aufzuzeigen, wie dieses neue Steuerungsmodell aussehen könnte.

Um ein Unternehmen im Industriezeitalter passend zu führen, dürfen nicht nur die Schwachstellen klassischer Budgetierung verkleinert oder mit einigen neuen Instrumenten abgeschwächt werden, es bedarf einer Anpassung des gesamten Führungsstils, um das volle Potenzial von Mitarbeitern und Managern für das Unternehmen nutzen zu können sowie der Ergänzung der Unternehmensführung mit anderen, wesentlichen Aspekten (z. B. relative Ziele und Anreize, kontinuierliche Planung, dynamische Koordination, etc.).<sup>85</sup>

Das *Beyond Budgeting* baut auf 2 tragenden Säulen seine 12 Leitmotive auf, die sich gegenseitig beeinflussen (siehe Abbildung 9, Seite 44), ergänzen und erst bei vollständiger Anwendung das bestmögliche Ergebnis erzielen. Im Folgenden werden nun diese beiden Bereiche mit den jeweils zugeordneten Prinzipien dargestellt.

---

<sup>84</sup> Vgl. Pfläging, Niels; *Beyond Budgeting, Better Budgeting*; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2003; Seite 82

<sup>85</sup> Vgl. Tschandl, Martin, Schentler, Peter; *Missverständnis Beyond Budgeting*; Artikel im Controllern Magazin 1/06; Seite 93

Der erste Prinzipien-Bereich, die adaptiven Managementprozesse, soll eine laufende Anpassung an sich ändernde Bedingungen ermöglichen und so den Kritikpunkt der Starrheit eines Budgets auslöschen.

Hierzu zählen die folgenden sechs Prinzipien:<sup>86</sup>

- 1. Prinzip / Zieldefinition: Alle Ziele sollen hochgesteckt und beweglich sein und die Möglichkeit zu kontinuierlicher, relativer Verbesserung bieten. Weiters sollen nicht interne, sondern benchmarkorientierte, kurz- und mittelfristige Ziele gesteckt werden. Die Leistungsbewertung und Entlohnung erfolgt nicht anhand der gesteckten Ziele.
- 2. Prinzip / Leistungsbewertung und Vergütung (Bonuszahlungen): Die Leistungsbewertung und –vergütung erfolgt immer im Nachhinein anhand der relativen Ist-Leistungen. Das Leistungsvergütungssystem soll nicht zur Verhaltensbeeinflussung (Motivation) dienen, sondern als nachträgliche Erfolgsbeteiligung.
- 3. Prinzip / Planung von Strategie und Maßnahmen: Mitarbeiter sollen in die Planung stark eingebunden werden und es soll sich dabei um einen kontinuierlichen, aktionsorientierten Prozess handeln.
- 4. Prinzip / Leistungsmessung und –kontrolle: Die Bemessung und Kontrolle von Leistungen erfolgt anhand von relativen Schlüsselkennzahlen im Vergleich zu Marktdaten/Vorperioden/Kollegen. Großen Anspruch finden bei diesem Ansatz auch Forecasts.
- 5. Prinzip / Ressourcenzuteilung / -management: Ressourcen sollen dann in der benötigten Menge zur Verfügung gestellt werden, wenn der Bedarf entsteht. Durch den jederzeitigen Zugang verringert sich die Gefahr von „illegalen“, kapitalbindenden Reservebeständen und Verschwendung. Ein direkter Zugang innerhalb vereinbarter Grenzen zu den Ressourcen ist ein zentraler Punkt.
- 6. Prinzip / Marktähnliche Koordination: Die Koordination sollte möglichst über (interne) Märkte sowie dynamisch und horizontal, also zwischen gleichgestellten Ebenen (bei Bedarf mit Leistungsvereinbarungen), ohne Vorgaben von oben, erfolgen.

---

<sup>86</sup> Vgl. Pollmann, Melanie; Beyond Budgeting; Artikel im Controller Magazin 4/2007; Seite 368

Der zweite Bereich der Beyond Budgeting Prinzipien fordert eine radikale Dezentralisierung. Das bedeutet, dass die Autonomie der dezentralen Einheiten gefördert und operative sowie strategische Entscheidungskompetenz kundennahen Managern zugeteilt wird.<sup>87</sup>

Zu dieser Grundthese zählen die folgenden Prinzipien:<sup>88</sup>

- 7. Prinzip / Gemeinsamer Steuerungsrahmen: Den Mitarbeitern müssen seitens der Unternehmensleitung klar formulierte Prinzipien, Werte und Handlungsgrenzen vorgegeben werden, innerhalb der sie eigenständig handeln sollen. Das bedeutet, dass der Führungsstil auf coachen, unterstützen und vertrauen ausgerichtet ist.
- 8. Prinzip / Hochleistungsklima: Im Gegensatz zur klassischen Budgetierung, wo die genaue Zielerreichung als oberste Maxime gilt, sollen beim Beyond Budgeting die Mitarbeiter durch Vorgabe flexibler Ziele und Ankurbelung des internen (und externen) Wettbewerbes zu Hochleistungen angespornt werden. Die Leistungsbemessung erfolgt im Nachhinein und im Bezug auf die relativen Ziele. Dies führt zu nachhaltigem Wettbewerbserfolg.
- 9. Prinzip / Dezentrale Entscheidungs- und Handlungsfreiheit (Empowerment bzw. Bevollmächtigung): Wird Mitarbeitern die Chance auf Mitgestaltung bei strategischen Entscheidungen gegeben und tragen sie auch die Verantwortung für diese Entscheidungen mit, fühlen sie sich dem Erfolg viel stärker verpflichtet. Dies kann selbstverständlich nur im Rahmen der unter Prinzip eins genannten Grundsätze passieren. Für die Unternehmensführung bedeutet das, Teilung der Entscheidungsautorität und –verantwortung mit dezentralen, kundennahen Mitarbeitern.
- 10. Prinzip / Dezentrale Verantwortlichkeit der Teams (Ergebnisverantwortung): Sind Mitarbeiter verantwortlich für die Wertsteigerung und Reduktion von Verschwendungen in ihren Abteilungen, messen sie diesen Punkten einen höheren Wert bei. Es empfiehlt sich daher, ein Unternehmen aus eigenständigen, selbststeuernden aber einem übergeordnetem Ziel verpflichteten Abteilungen zu führen.

---

<sup>87</sup> Vgl. Tschandl, Martin, Schentler, Peter; Missverständnis Beyond Budgeting; Artikel im Controller Magazin 1/06; Seite 94

<sup>88</sup> Vgl. Pollmann, Melanie; Beyond Budgeting; Artikel im Controller Magazin 4/2007; Seite 367

- 11. Prinzip / Dezentrale Verantwortlichkeit für die Kunden: Mitarbeiter, die regelmäßig im Kundenkontakt stehen, suchen eine profitable Erfüllung von Kundenwünschen. Daher gilt es, die selbständigen Mitarbeiter verantwortlich für den Kundenerfolg zu machen.
- 12. Prinzip / Offene und ethische Informationskultur: Durch die Bereitstellung von ehrlichen Informationen kommt es zu einem offenen und ethischen Mitarbeiterverhalten. Daher hat die Unternehmung Sorge für ein schnelles, offenes und transparentes Informationssystem zu tragen.

Die nachfolgende Abbildung zeigt, welche Prinzipien sich gegenseitig beeinflussen:

Wirkung von ↓ auf →	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>Adaptive Prozesse</b>												
1 Zielsetzung		x	x	x		x		x	x			
2 Motivation			x			x			x			
3 Planung				x	x	x						
4 Ressourcen			x		x	x						
5 Koordination			x	x		x						
6 Kontrolle		x	x	x	x							
<b>Radikale Dezentralisation</b>												
7 Steuerungsrahmen		x	x	x	x	x		x	x	x	x	x
8 Hochleistungsklima		x	x									
9 Entscheidungsfreiheit			x	x	x	x				x	x	
10 Ergebnisverantwortung			x	x	x	x			x		x	
11 Verantwortung für die Kunden												
12 Informationskultur		x	x	x	x	x		x	x	x	x	

Abb. 9: Einflussmatrix der Beyond Budgeting Prinzipien<sup>89</sup>

Aus dieser Matrix lässt sich der hohe Komplexitätsgrad dieses Modells erkennen, da beinahe alle Prinzipien mehrere andere beeinflussen und eine Abgrenzung der einzelnen Teile aufgrund der Wirkung auf andere nahezu nicht möglich ist. Weiters fällt auf, dass die Prinzipien der ersten Gruppe fast nur Einflüsse auf die Prinzipien der gleichen Gruppe haben.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass das Beyond Budgeting Verfahren eine große Herausforderung an alle Mitarbeiter darstellt. Die Unternehmensleitung gibt einen gravierenden Teil ihres direkten Einflusses an

<sup>89</sup> Tschandl, Martin, Schentler, Peter; Missverständnis Beyond Budgeting; Artikel im Controller Magazin 1/06; Seite 95



untergeordnete Mitarbeiter ab und erhält dafür aber verstärkte Partizipation und Eigeninitiative der unteren Unternehmensebenen. Mitarbeiter sind vermehrt in Entscheidungsprozesse eingebunden und tragen auch die Verantwortung mit, können sich dafür aber (in einem gewissen Rahmen) in die Unternehmung einbringen und ihr Tun mitbestimmen.

Mit Hilfe verschiedener Unternehmensführungsinstrumente (Balanced Scorecard, rollierende Forecasts, Koordination über interne Märkte, Benchmarking, etc.) soll der Focus auf relative Ziele, Selbstkontrolle und bedarfsgerechte Ressourcenallokation gelegt werden.

Beyond Budgeting stellt also keine Budgetierungsart dar, noch kann man sie auf das Weglassen des Budgets reduzieren. Vielmehr handelt es sich um einen ganzheitlichen Versuch, eine Unternehmensführungsmethode, die einer veränderten Situation angepasst wurde. Sozusagen eine Radikallösung für das Problem, dass die ursprüngliche und, nach wie vor weitverbreitete Form des Budgetierens inzwischen überholt ist und die anderen oben angeführten Ansätze gewissermaßen nur adaptierte Versionen der konservativen Art von Budget und Planung darstellen.

### *3.9 Probleme bei der Erstellung des Budgets eines öffentlichen Krankenhauses*

Gesundheitssysteme auf der ganzen Welt kämpfen gegenwärtig mit Finanzierungsproblemen und Geldmangel. Als Beispiele lassen sich die USA, wo nur ein Teil der Bevölkerung versichert ist und somit erschwerten Zugang zu Gesundheitsleistungen hat, oder Großbritannien nennen. Der Inselstaat geht schon so weit, dass bestimmte kostspielige Operationen an Menschen ab einem gewissen Alter nicht mehr durchgeführt werden oder (bei uns) Standardgeräte (Röntgen etc) nur in vereinzelter, ausgewählter Gesundheitszentren vorhanden sind.

Über derartige Restriktionen muss man sich in Österreich bis jetzt zum Glück keine Gedanken machen. Jeder Österreicher, der Leistungen des Gesundheitssystems beanspruchen muss, kann das ohne Einschränkungen tun. Alle Patienten werden von Gesetzes wegen gleich gestellt behandelt, ohne Unterschied des Alters, des Geschlechtes, der Art und Ursache der Erkrankung, etc.<sup>90</sup>

Die Finanzierung des österreichischen Gesundheitssystems funktioniert nach dem Bismarck-Modell. Das bedeutet, dass der Hauptteil der aufzubringenden Mittel über Sozialversicherungsbeiträge von Arbeitnehmer und Arbeitgeber erfolgt.<sup>91</sup> Eine weitere tragende Säule der Finanzierung des heimischen Gesundheitswesens sind Steuereinnahmen des Bundes und der Länder, die zu einem gewissen Anteil in die Gesundheits-Finanztöpfe fließen.

Etwa seit den achtziger Jahren wird vermehrt auf die Geldknappheit im Gesundheitswesen hingewiesen, und diese Situation hat sich in den letzten 2 Jahren mit dem Beginn der Wirtschaftskrise deutlich verschärft. Sinkende Sozialversicherungsbeiträge aufgrund zurückgehender Beschäftigungszahlen und einbrechende Steuereinnahmen heizen die Diskussionen um ein kostengünstigeres und vor allem wirtschaftlicheres Gesundheitswesen kräftig an.

Verschiedenartige Gründe führen dazu, dass die Ausgaben im Gesundheitswesen immens steigen und eine Trendumkehr scheinbar schwer einzuleiten ist.

---

<sup>90</sup> Vgl. Tiroler Patientencharta; Artikel 4; in der Fassung vom 01.10.2003

<sup>91</sup> Vgl. Schmadlbauer, Harald; Finanzierung des österreichischen Gesundheitswesens – eine Problemanalyse; Herausgeber Österreichische Gebietskrankenkasse; 2006; Seite 3

Im Folgenden soll nun auf die Probleme der Budgeterstellung eines öffentlichen Krankenhauses in Österreich und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Höhe der Gesundheitsausgaben näher eingegangen werden.

Aufgrund des Zusammentreffens verschiedener Interessensgruppen innerhalb eines Krankenhauses, deren Ziele meist in unterschiedliche Richtungen gehen (Ärzte möchten Spitzenleistung erbringen, Verwaltung möchte Kosten im Griff behalten, Politiker möchten umfangreiche, aber finanzierbare Gesundheitsleistungen für die Wählerschaft, etc), stellt bereits das Erarbeiten gemeinsamer (strategischer und operativer) Ziele und dadurch die Planbarkeit weiterer Arbeitsleistungen die erste Hürde dar.

### *3.9.1 Das Fehlen strategischer und operativer Ziele*

Wie bereits mehrfach dargestellt, hat das Fehlen von strategischen und operativen Zielen einen negativen Einfluss auf die Budgeterstellung. Wenn strategische Ziele fehlen, basiert die Planung immer nur auf kurzfristigen Zwecken, und zukünftige Schritte, die bereits in der gegenwärtigen Planung zu berücksichtigen wären, entfallen. Da Krankenhäuser zwar Einrichtungen des öffentlichen Interesses, aber auch Unternehmen darstellen, welche nach betriebswirtschaftlichen Kriterien zu führen sind, besteht dringend die Notwendigkeit der Implementierung strategischer Ziele.<sup>92</sup> Nicht nur Ärzte, Pflegemitarbeiter, Verwaltungs- und Therapiepersonal sind von diesem Mangel betroffen, auch auf die Patienten wirkt das negativ, denn die ohnehin schon knappen Mittel können so nicht mit der nötigen Effizienz eingesetzt werden.<sup>93</sup> Dieses Problem lässt sich nur schwer beseitigen, da unterschiedlich starke Einflüsse und abweichende Vorstellungen von Ärzteschaft, Pflegepersonal, Verwaltung und Politikern bestehen. Grundsätzlich ist es notwendig, dass der Träger eines Krankenhauses seinen langfristigen Weg in Absprache mit den zuständigen Politikern und unter Berücksichtigung des vorgegebenen Krankenanstaltenplanes erarbeitet. Da allerdings Leistungsbeschränkungen im

---

<sup>92</sup> Vgl. Heusser, Markus; Öffentliche und private Spitäler; Verlag Paul Haupt; 1996; Seite 35

<sup>93</sup> Vgl. Binder, H., Hradsky, J., Rohrer, G., Staudinger, C.; Interdisziplinarität der Planung – Mitarbeiterorientierung- Rollenverteilung im Planungsprozess; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seite 84

Gesundheitswesen und auch Reduzierungen von Überkapazitäten bei der Bevölkerung nicht sehr populär sind, vermeiden Politiker, die auch bei der kommenden Wahl wiedergewählt werden wollen, Diskussionen in dieser Richtung. Und wenn der Druck und Wille strategische Entscheidungen zu treffen bereits in der obersten Ebene entfällt, ist es nachvollziehbar, wenn auch das Krankenhausmanagement diese Aufgabe nicht allein wahrnehmen kann.

In Österreich kommt noch erschwerend hinzu, dass die Finanzierung von Krankenhausleistungen sich auf Bürger im eigenen Bundesland beschränkt. Das bedeutet, dass für einen Niederösterreicher, der in Tirol behandelt wird (oder werden muss), kein Finanzausgleich zwischen den Bundesländern stattfindet. Solange derartige Vorgaben auf Bundesebene nicht geändert werden, ist davon auszugehen, dass sich der strategisch sinnvolle und kostensparende Gedanke der Zentrumsbildung von Spezialleistungen nicht durchsetzen wird.

Gleichwohl gibt es bis dato in öffentlichen Krankenhäusern auch nur wenig Interesse für die operative Planung. Gegenwärtig wird der Großteil der Leistungen, und somit auch das dafür benötigte Budget, aus dem Vorjahr fortgeschrieben, ohne Berücksichtigung gegenwärtiger Entwicklungen (z. B. Ausbau von Neugeborenenstationen trotz rückläufiger Geburtenraten, etc.). Nur in den wenigsten Fällen sehen sich die Kostenstellenverantwortlichen gezwungen, Leistungsplanungen durchzuführen. Dies beschränkt sich vorwiegend auf neue, kostspielige Leistungen oder Geräteanschaffungen, die mit dem bisherigen Budget nicht abgedeckt werden können.

Gefördert wird diese Entwicklung auch durch nur geringfügige Sanktionen bei Leistungs- bzw. Budgetabweichungen. Speziell in den Universitätskliniken in Österreich sind die ärztlichen Entscheidungsträger medizinischer Einheiten (z. B. Orthopädie, Chirurgie, Urologie, etc.) Universitätsbedienstete und nicht direkt Mitarbeiter der Krankenhäuser. Die Vorstände haben daher die Oberaufsicht über alle medizinischen Entscheidungen und Leistungen und verfügen in diesem Rahmen auch über das zur Verfügung gestellte Budget. Sanktionen, die der Krankenhausträger bei Überschreitungen aber verhängen würde, gehen nicht zu ihren Lasten, da sie keine Mitarbeiter der Krankenhäuser sind.

### 3.9.2 Versorgungsauftrag und Notwendigkeit der Ressourcenvorhaltung

Der österreichische Staat regelt durch ein Bundesgesetz den medizinischen Versorgungsauftrag öffentlicher Krankenhäuser. Das bedeutet, dass diese Gesundheitseinrichtungen verpflichtet sind, Bürgern „die medizinisch gebotene, nach den Umständen des Einzelfalles jeweils mögliche notärztliche Versorgung, Rettung und Transport“ sowie die „notwendige Versorgung mit Arzneimitteln und Medizinprodukten“ zukommen zu lassen.<sup>94</sup> Der wohl gravierendste Nachteil des Versorgungsauftrages entsteht durch mangelhafte und nicht detaillierte Vorgaben<sup>95</sup>. In Zukunft wird es notwendig sein, Floskeln wie „bestmögliche Behandlung“ durch ausführliche Planungen zu ersetzen.

Aus Sicht der Bevölkerung stellt dieser Auftrag eine Absicherung dar, bei jeglicher Erkrankung die bestmögliche medizinische Versorgung zu erhalten und daher einen eindeutigen Gewinn an Lebensqualität. Aus Sicht des Krankenhauses als Unternehmen hingegen bedeutet es, Leistungen auch bei negativem Deckungsbeitrag nicht aus dem Angebot nehmen zu können, es bedeutet, Personal, Geräte und Medikamente vorhalten zu müssen für den Fall, dass ein Patient diese benötigt und ist somit eine Belastung des Krankenhausbudgets.

Speziell selten auftretende Erkrankungen belasten das Gesundheitsbudget in mehrfacher Weise. Einerseits müssen Ressourcen vorgehalten werden, die von Zeit zu Zeit erneuert werden müssen und die somit Kosten verursachen. Weiters gibt es auch in solchen medizinischen Bereichen Weiterentwicklungen bei Geräten und Arzneimitteln, die entsprechend dem Grundsatz der bestmöglichen Versorgung berücksichtigt werden müssen.

Andererseits bedeuten derartige Leistungen einen überproportionalen Aufwand für Personalschulungen, da notwendige Fertigkeiten auf dem neuesten Stand gehalten werden müssen, die verhältnismäßig geringfügigen Erlöse aber nicht den Aufwand abdecken.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> Vgl. Tiroler Patientencharta; Artikel 6; in der Fassung vom 01.10.2003

<sup>95</sup> Vgl. Binder, H., Hradsky, J., Rohrer, G., Staudinger, C.; Interdisziplinarität der Planung – Mitarbeiterorientierung- Rollenverteilung im Planungsprozess; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seite 85

<sup>96</sup> Vgl. Binder, H., Hradsky, J., Rohrer, G., Staudinger, C.; Interdisziplinarität der Planung – Mitarbeiterorientierung- Rollenverteilung im Planungsprozess; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seite 87

Im medizinischen Bereich hat sich in den letzten Jahren auf dem Gebiet der Forschung so viel getan, wie in wenig anderen Bereichen. Auch dieser Faktor hat nicht nur positive Seiten. Mediziner sind aufgrund ihres Berufsethos – allen Menschen bestmöglich zu helfen – bestrebt, alle Neuheiten auf dem Bereich der Behandlungsmethoden, Medikamente, Geräte, etc. einzuführen, um damit noch mehr Menschen besser behandeln zu können. Die neuen Verfahren und Materialien bedeuten für das Krankenhaus in den meisten Fällen aber höhere Kosten (Entwicklungskosten müssen auf Seiten der Pharma- und Gerätefirmen hereingespielt werden) und erneuten Ausbildungsbedarf des Personals.<sup>97</sup> Inwieweit diese neuen Methoden die gestiegenen Kosten im Sinne des Versorgungsauftrages rechtfertigen, kann nicht pauschal festgesetzt, sondern nur im Einzelfall gemeinsam zwischen Ärzten, Pflege und Verwaltung entschieden werden.

### *3.9.3 Wirtschaftlichkeitspflicht*

Per Gesetz schreibt der österreichische Staat öffentlichen Krankenhäusern vor, „planmäßig, wirtschaftlich und sparsam“ zu arbeiten und „Ausgaben zu vermeiden, die für den Betrieb, die Erhaltung und die Erweiterung der Krankenanstalt nicht unbedingt erforderlich sind“.<sup>98</sup> Weiters gibt er vor, dass diese Krankenanstalten der wirtschaftlichen Aufsicht durch die Landesregierung und der Gebärungskontrolle durch den Rechnungshof unterliegen.

Ungeachtet der genannten gesetzlichen Vorgaben muss aber festgehalten werden, dass das vorrangige Ziel von öffentlichen Krankenanstalten primär nicht die Wirtschaftlichkeit, sondern hochwertige Patientenbetreuung zu einem wirtschaftlich vertretbaren Preis ist.

Anders ausgedrückt bedeutet das aber, dass das Krankenhausbudget mit den qualitativ besten, aber nicht unbedingt wirtschaftlichsten Positionen belastet wird. Inwieweit dieser Weg volkswirtschaftlich vorteilhaft ist, soll in dieser Arbeit nicht erörtert werden.

---

<sup>97</sup> Vgl. Binder, H., Hradsky, J., Rohrer, G., Staudinger, C.; Interdisziplinarität der Planung – Mitarbeiterorientierung- Rollenverteilung im Planungsprozess; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seite 87

<sup>98</sup> Vgl. Tiroler Krankenanstaltengesetz; § 17; in der Fassung vom 07.01.1957

Verwaltungsmitarbeiter und Ärzte/Pflege versuchen aus der großen Auswahl von Geräten, Ge- und Verbrauchsmaterialien, etc. in gemeinsamer Arbeit die für den Patienten bestmöglichen und preiswertesten Produkte auszuwählen und so das Budget nach Möglichkeit zu entlasten. Entwicklungen auf dem Gebiet der Generika bringen eine kleine Entspannung für die ohnehin stark belasteten Medikamentenbudgets.

Es gilt bei diesem Punkt auch auf den sogenannten Casino-Effekt hinzuweisen. Damit soll ausgedrückt werden, dass das Ausgeben von fremdem Geld leichter fällt, als wenn das eigene Geld verwendet werden muss.<sup>99</sup> Die Wirtschaftlichkeit wird dabei leicht von anderen Faktoren (Qualität, Präferenzen, etc.) ins Abseits gedrängt. Seitens der Verwaltung gilt es, Mechanismen zu schaffen, die die Einhaltung des Wirtschaftlichkeitsprinzips fördern (z. B. Vier-Augen-Prinzip bei Anschaffungen).

#### *3.9.4 Prognoseproblem der Leistungen und Individualität der Leistungen*

Große Produktionsbetriebe wissen häufig zu Beginn eines Budgetjahres, welches mengenmäßige und auch pekuniäre Ziel am Ende der Periode erreicht sein soll. Geplante Produktionsmengen und quantifizierbare Produktions- und Arbeitszeiten lassen genaue Rechnungen über den Ressourcenbedarf zu jeder Zeit und für jeden beliebigen Ausstoß zu. Der Engpass liegt hier im Normalfall auf der Seite des Absatzes, aber auch hier kann unter Zuhilfenahme von Marketing- und Absatzstrategien nachgeholfen werden. Das bedeutet also, dass mit einer gewissen Schwankungsbreite der Plan und somit das Budget festgesetzt werden kann.

Im Dienstleistungsbereich, und speziell in öffentlichen Krankenhäusern, stellt sich die Situation etwas anders dar. Erkrankungen, Unfälle, Geburten etc. können meist nur geschätzt und aus der Vergangenheit fortgeschrieben werden. Es gibt freilich Entwicklungsraten bestimmter Krankheitsfälle (z. B. Anzahl Neuerkrankungen bestimmter Krebsarten, Steigerungsrate Herzinfarkte, etc.), die statistisch errechnet werden können, inwieweit sich diese Entwicklungen aber bewahrheiten, kann man erst im Nachhinein feststellen. Außerdem lassen sich Krankheitszahlen, Unfälle, Neuerkrankungsraten usw.

---

<sup>99</sup> Dorn, Lukas, C.; Unsere Krankenhäuser: Gegenwart und Zukunft; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seite 18

zum Glück nur sehr schwer bis gar nicht beeinflussen. Auch ist der Vergleich von modernen und traditionellen Behandlungsmethoden aus Kostensicht nicht zulässig.<sup>100</sup> Werden die Leistungszahlen einfach fortgeschrieben, ohne Anpassung der Planung auf aktuelle Gegebenheiten, wird auch das Budget nur fortgeschrieben und es spiegelt nicht den wahren Wert wider.

Doch selbst wenn die Anzahl der Patienten und Behandlungen während eines Budgetzeitraumes absehbar wäre, bleibt der Mensch immer noch ein Individuum. Jede Behandlung und jedes Medikament kann selbst bei gleichartiger Diagnose zu unterschiedlichen Erfolgen führen und so ergibt sich immer wieder die Notwendigkeit, Anpassungen bei den eingesetzten „Produktionsfaktoren“ vorzunehmen.<sup>101</sup>

Aus Sicht des Krankenhauscontrollings bedeuten diese Nichtvorhersehbarkeit und Individualität eine große Belastung bei der Budgetierung. Häufig behilft man sich zur Lösung dieses Problems mit dem Modell der flexiblen Budgetierung. Budgets werden für ein bestimmtes Leistungsniveau (z. B. Pflegetage, Anzahl Operationen, etc.) vorgegeben. Weichen die tatsächlichen Werte von den angenommen ab, so passt sich das Soll-Budget nach oben oder unten im Ausmaß der Abweichung an.

Eine weitere Hürde bei der Krankenhausbudgetierung und im Speziellen bei der Budgetkontrolle ergibt sich auch durch die qualitative Leistungskontrolle. Mit modernen EDV-Systemen stellt es heutzutage kein Problem mehr dar, unterschiedliche Leistungszahlen (Auslastung, Pflegetage, OP-Nutzungszeiten, etc.) quantitativ zu messen und zu vergleichen. Da aber die Leistungsfähigkeit eines Krankenhauses nicht nur an quantitativen Kennzahlen gemessen werden kann, müssen auch Qualitätskriterien definiert werden.<sup>102</sup> In diesem Bereich ergeben sich aber große Probleme, da das Gut „Gesundheit“ nur sehr schwer objektiv gemessen und somit auch kein wirklicher Bezug zu den aufgewendeten Kosten hergestellt werden kann.

---

<sup>100</sup> Vgl. Hartinger, B.; Das Steuerrad im Krankenhaus; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seiten 194 bis 180

<sup>101</sup> Vgl. Hartinger, B.; Das Steuerrad im Krankenhaus; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seiten 194 bis 195

<sup>102</sup> Vgl. Hartinger, B.; Das Steuerrad im Krankenhaus; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seiten 194 bis 195



### *3.9.5 Wohlstand und demographische Entwicklung*

Die funktionierende Wirtschaft trägt in mehrerlei Hinsicht zum Erfolg des österreichischen Gesundheitswesens bei. Durch einen relativ hohen Beschäftigungsgrad fließen Sozialversicherungsbeiträge und eine hohe Kaufkraft kurbelt die Steuereinnahmen an. Diese beiden Faktoren beeinflussen das Krankenhausbudget direkt, da sie die Finanztöpfe des Gesundheitswesens speisen. Weiters trägt ein gewisses Maß an Wohlstand zur Vermeidung bestimmter Krankheiten (z. B. Mangelernährung, etc) bei. Diese Tatsachen helfen den Krankenhäusern, ihre Budgets zu stärken. Es muss aber auch festgehalten werden, dass viele, stark im Zunehmen begriffene Krankheiten dem Wohlstand zuzuschreiben sind und de facto die Budgets immens belasten. Magenverkleinerungen, Sportverletzungen, zunehmende Herzinfarktzahlen sind drei bekannte Beispiele dafür. Der Gesetzgeber versucht in letzter Zeit aber vermehrt, die Ausbreitung dieser „neuen“ Krankheiten mit Aufklärung und Vorsorgeuntersuchungen einzudämmen, um so unter anderem die Krankenhausbudgets zu entlasten.

Eine weitere Herausforderung für Krankenhausbudgets ist die sich verformende Alterspyramide.<sup>103</sup> Während junge Menschen seltener behandelt werden müssen und schneller mobilisiert werden können, bedarf es zur Behandlung und Pflege alter Menschen eines größeren, vor allem personalaufwändigeren Einsatzes. Grundsätzlich wären höhere Kosten nicht problematisch, sofern ihnen im entsprechenden Ausmaß auch höhere Erlöse gegenüber stünden.<sup>104</sup> Doch leider stehen einer überproportional steigenden Anzahl von kranken und pflegebedürftigen Alten, die ohnehin bereits aus dem Arbeitsleben ausgeschieden sind und somit auch keine Sozialversicherungsbeiträge mehr zahlen, eine schwindende Anzahl von Beschäftigten gegenüber. Dies ist primär keine Frage von Wirtschaftswachstum oder Stagnation, sondern eine direkte Auswirkung der sich verändernden demographischen Lage in Österreich und weiten Teilen Europas.

---

<sup>103</sup> Vgl. Heusser, Markus; Öffentliche und private Spitäler; Verlag Paul Haupt; 1996; Seite 45

<sup>104</sup> Vgl. Beck, Udo, Becker, Andreas, Frieling, Markus, Pfeuffer, Bianca; Ist der alte Patient ein „Budgetkiller“?; Artikel in „Das Krankenhaus“; Ausgabe 3.2008; Seite 216

### *3.9.6 Jährlichkeitsprinzip und zeitliche Bindung der Mittel*

Öffentliche Krankenhäuser erhalten ihr Budget von einem öffentlichen Geldgeber (z. B. Bund, Land, Gemeinde, etc.) und unterliegen somit den gleichen Budgetzyklen. Da im öffentlichen Bereich normalerweise Jahresbudgets ausgehandelt werden,<sup>105</sup> gilt das entsprechend auch für Krankenhäuser. Das bedeutet also, dass ein bestimmter Geldbetrag für ein Jahr zur Verfügung gestellt wird und das Krankenhaus mit diesem Budget das Auslangen finden muss. Sollte dies nicht der Fall sein, so besteht für manche Krankenhäuser die Möglichkeit der Abgangsdeckung. Hierbei ist ein etwaiges „Negativ-Budget“ am Jahresende durch den Geldgeber zu tragen. Im traditionellen Haushaltswesen werden normalerweise Budgets für bestimmte Bereiche und Aufgaben bindend strukturiert.<sup>106</sup> Somit wird den Krankenhäusern nicht nur ein Gesamtbetrag verbindlich für eine Periode zugeteilt, sondern auch die Verwendung geregelt. Wenn zum Beispiel Geld für Implantate zur Verfügung gestellt wird, darf es nicht ohne Weiteres für Medikamente oder Personal aufgewandt werden.

Die Controllingabteilung von Krankenhäusern plant wie in jedem anderen Unternehmen auch gemeinsam mit den Leistungsträgern, hier im Speziellen mit den Verantwortlichen im ärztlichen und pflegerischen Bereich, die Leistungen für die folgende Planungsperiode. Jede Fachabteilung macht eine Leistungseinschätzung (vor allem von neuen Leistungen) und diese wird von der Controllingabteilung finanziell bewertet. Diese Budgetvoranschläge werden dann der Krankenhausführung zur Entscheidung vorgelegt. Nach dieser Budgetrunde geht der Vorschlag an den Krankenhausträger und dann an den jeweiligen Geldgeber. Dort wird schließlich über die Zustimmung oder Ablehnung des Gesamtbudgets für das folgende Budgetjahr entschieden. Gegebenenfalls muss der Entwurf angepasst und in eine zweite Verhandlungsrunde eingebracht werden. Zum Schluss wird das Budget den jeweiligen Fachabteilungen mitgeteilt und im Laufe des Jahres Budgetkontrollen bzw., falls notwendig, Abweichungsanalysen durchgeführt.

---

<sup>105</sup> Vgl. Tiroler Landesordnung; Artikel 61; in der Fassung vom 01.03.1989

<sup>106</sup> Vgl. Tauberger, André; Controlling für die öffentliche Verwaltung; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2008; Seite 46

In privaten Unternehmen orientiert sich das Budget nicht zwangsläufig an einem Kalenderjahr, auch längere oder kürzere Perioden sind denkbar und ein Budget, das am Ende der Periode nicht verbraucht ist, „verfällt“ dem Unternehmen nicht, sondern verbleibt dort und kann später für andere Zwecke verwendet werden. In öffentlichen Krankenhäusern besteht diese Möglichkeit nicht. Budget, das nicht verbraucht wurde, verfällt für das Krankenhaus und der öffentliche Geldgeber verwendet die freigewordenen Mittel anderweitig. Dies kann dazu führen, dass Abteilungen gegen Ende des Jahres ev. nicht unbedingt erforderliche Anschaffungen, große Blockbestellungen oder Vorgriffe für das folgende Jahr tätigen, um das verbleibende Geld aufzubrechen und somit nicht den Eindruck zu vermitteln, dass das zur Verfügung gestellte Budget nicht gebraucht wurde. Dieser Effekt wird in der Fachliteratur auch als „Dezemberfieber“ bezeichnet.<sup>107</sup>

Die einzelnen klinischen Abteilungen befürchten, dass das Budget des Folgejahres um den im Vorjahr nicht benötigten Teil gekürzt werden könnte und es kann daher aufgrund der zeitlichen Befristung der finanziellen Mittel zu Ausgaben kommen, die ohne diese Einschränkung nicht getätigt worden wären.

### *3.9.7 Einfluss gesetzlicher Bestimmungen*

In beinahe jedem Lebensbereich nehmen gesetzliche Bestimmungen zu. Dies betrifft im Speziellen auch den medizinischen Bereich. Seien es Änderungen im Ärztegesetz, neue Vorschriften hinsichtlich Hygieneverordnungen, detailliertere Vorgaben im Vergabegesetz oder zusätzliche Bestimmungen im Arbeitszeitgesetz, Krankenhäuser sind von vielen Novellen und neuen Paragraphen betroffen, da es sich neben dem medizinischen und öffentlichen Bereich auch immer noch um ein Unternehmen handelt. Viele dieser neuen Anordnungen bringen auch Änderungen im Ablauf und damit häufig veränderte Kosten (z. B. zusätzliches Personal, Einmal- anstelle von Mehrwegmaterial, neue Sterilisationsverfahren, etc.) mit sich. Und da die Veröffentlichung von Gesetzen nicht dem Kalenderrhythmus entspricht, müssen diese Kosten im

---

<sup>107</sup> Vgl. Stelling, Johannes N.; Kostenmanagement und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 3. Auflage, 2009; Seite 246

laufenden Budget untergebracht oder als begründete Überschreitung definiert und für das Folgebudget beantragt werden.

Der Einfluss, den der Gesetzgeber somit auf Krankenhäuser ausübt, entspricht dem Principal-Agent-Ansatz. Der Staat als Principal gibt gesetzliche Regeln und Verordnungen vor, die das Krankenhaus (Agent) in seiner Leistungstätigkeit beeinflussen.<sup>108</sup> Ebenso verhält es sich zwischen Ländern oder Gemeinden (Principal) und Krankenhäusern. Diese nehmen durch ihr Mitspracherecht bei der Leistungs- und Budgetplanung zum Teil gravierenden Einfluss auf das Krankenhaus.

### *3.9.8 Erlös-inflation*

Das österreichische Krankenhaus-Finanzierungssystem beruht auf der Zusammensetzung von Leistungs- und Tagesanteilen pro Behandlung. Diese Anteile werden in Punkten dargestellt.<sup>109</sup> Das bedeutet, dass z. B. für eine Mandeloperation eine bestimmte Anzahl von Leistungspunkten und für die folgende Pflege eine bestimmte Menge von Tagespunkten abgerechnet werden kann. Alle öffentlichen österreichischen Krankenhäuser berechnen ihre Erlöse zuerst in Punkten. Da die Mittel in den verschiedensten Finanztöpfen gedeckt sind, ergibt sich je Punkt ein bestimmter Euro-Wert.

Weitet nur ein Krankenhaus seine Leistungen aus, so wird der Punktwert für alle Krankenhäuser niedriger, das Krankenhaus, das seine Leistungen aber erhöht hat, erhält einen größeren Anteil des Gesamtgeldes. Weiten aber alle Krankenhäuser ihre Leistungen aus, so verstärkt sich die Inflation des Punktwertes. Aufgrund der anfallenden Kosten für die zunehmenden Leistungen und der fallenden Erlöse ergibt sich bei unangemeldeter Leistungsausweitung ein Kosten-Erlös-Delta. Daher besteht für Krankenhäuser, die nach diesem System arbeiten nicht die Möglichkeit der Budgetausweitung aufgrund steigender Leistungszahlen.

---

<sup>108</sup> Vgl. Reiss, Hans-Christoph; Controlling und Soziale Arbeit; Hermann Luchterhand Verlag GmbH & Co. KG; 1993; Seite 15

<sup>109</sup> Vgl. Olensky, Erwin; Broschüre des Bundesministeriums für Gesundheit und Frauen; Die Funktionsweise des österreichischen LKF-Systems; 2004; Seite 16

### 3.9.9 Budgetierungsfehler

Aufgrund der bisher beschriebenen Budgetierungsprobleme in öffentlichen Krankenhäusern kann es zu Fehlallokation der knappen, verfügbaren Mittel kommen. Bisher wurde bereits auf den Casino-Effekt und das Dezemberfieber hingewiesen. Im Folgenden sollen nun weitere wichtige Budgetierungsfehler genannt werden:<sup>110</sup>

- Warm anziehen: Die Budget beantragenden Stellen planen in ihr Budget einen Puffer ein, um im Falle von pauschalen Kürzungen immer noch genug Budget zu erhalten.
- Rasenmäher-Einsparungen: Bei diesem Fehler wird das Budget um einen bestimmten Anteil pauschal gekürzt, ohne auf Budgetbedarf oder Einsparungspotenziale Rücksicht zu nehmen.
- Gießkannenprinzip: Dieses Prinzip entspricht im Grunde dem Rasenmäher-Prinzip, aber in umgekehrter Weise. Hier wird das Budget pauschal, also ungeachtet des tatsächlichen Verbrauchs, verteilt.
- Demotivation der Leistungsträger: Dieser Effekt kommt in öffentlichen Krankenhäusern oft zu tragen. Ergeben sich in einem Bereich Mehrerlöse oder Einsparungen, so verbleiben diese nicht in der entsprechenden Abteilung, sondern müssen abgeführt werden. Da es im öffentlichen Bereich keine Zweckwidmung für Einnahmen oder Einsparungen gibt, fließen diese zurück an den Träger/Geldgeber. Durch diese Abführpflicht kann es zu Demotivation der Leistungsträger kommen und dadurch zu sinkendem Anreiz Einsparungen oder Mehrerlöse zu realisieren.
- Treppeneffekt<sup>111</sup>: Kommt es in einem Bereich zu Einsparungen im Jahr X, führt das im öffentlichen Bereich häufig fälschlicherweise dazu, dass angenommen wird, das Budget wird nicht gebraucht und es kommt zu Budgetkürzungen im Folgejahr. Wird im Jahr X+1 das Budget erneut unterschritten, kommt es wieder zu Kürzungen. Die graphische Darstellung des Budgets über mehrere Jahre gleicht somit einer Treppe. Um das Budget in Jahren nach einer Einsparung einhalten oder eventuell nochmals

---

<sup>110</sup> Vgl. Stelling, Johannes. N.; Management und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 3.Auflage; 2009; Seite 246

<sup>111</sup> Vgl. Fleßa, Steffen; Grundzüge der Krankenhausbetriebslehre; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2007; Seite 119

unterschreiten zu können, muss von Jahr zu Jahr noch wirtschaftlicher gearbeitet werden.

### 3.9.10 Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass es viele, größtenteils unbeeinflussbare Faktoren für ein Krankenhausbudget gibt. Die nachstehende Grafik soll dies nochmals verdeutlichen:

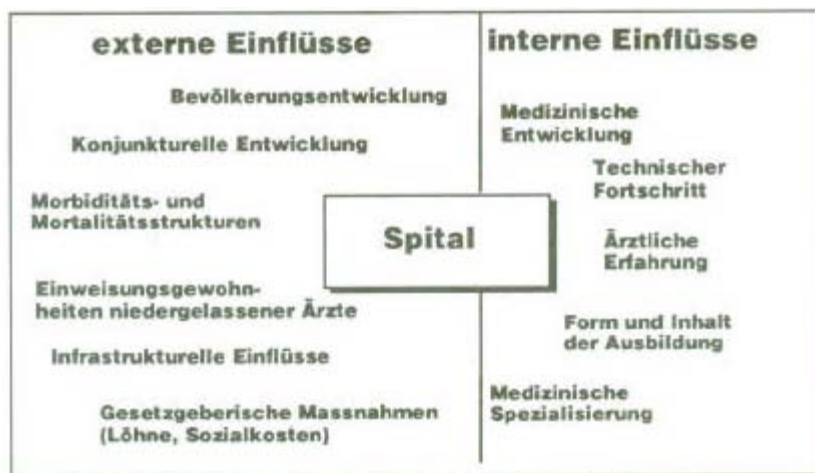


Abb. 10: Interne und externe Einflüsse auf ein Spital<sup>112</sup>

Um ein Krankenhaus entsprechend seinen originären Aufgaben zu führen, aber dabei den wirtschaftlichen Gedanken nicht außer Acht zu lassen und damit ein erfolgreiches Krankenhausbudget erstellen zu können, muss auf die folgenden drei Faktoren Rücksicht genommen werden:<sup>113</sup>

- „die quantitativ optimale Versorgung mit Krankenhausleistungen,
- die qualitativ optimale Versorgung mit Krankenhausleistungen,
- das ökonomische Prinzip als Element des Zielsystems des Krankenhauses.“

<sup>112</sup> Vgl. Heusser, Markus; Öffentliche und private Spitäler; Verlag Paul Haupt; 1996; Seite 141

<sup>113</sup> Vgl. Hartinger, B.; Das Steuerrad im Krankenhaus; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seiten 185

#### *4. Anforderungen an die moderne Budgetierung*

Im Kapitel 3.8 wurden die verschiedensten Budgetansätze erklärt und auch auf die jeweiligen Vor- bzw. Nachteile hingewiesen. Im Folgenden sei nun dargestellt, dass derzeit kein unumstrittener Budgetansatz besteht und „One-size-fits-all“-Lösungen weder zeitgerecht noch zielführend sind.

Die Kritik an der Klassischen Budgetierung lässt sich auf 4 Kernpunkte – Starrheit, mangelnde Strategieanbindung, Jahresfokussierung und hoher Ressourcenaufwand – zurückführen.<sup>114</sup> Neuere, angepasste Ansätze wie z. B. das Better Budgeting orientieren sich größtenteils an der Klassischen Budgetierung, versuchen aber durch bis dato nicht verwendete Instrumente und angepasste Handlungsempfehlungen die genannten Schwachstellen auszumerzen oder zu reduzieren.

Eine grundlegend neue Denkweise wurde durch die Einführung des Beyond Budgetings erzeugt. Aber auch dieses Modell, dessen Kernaussage zur gänzlichen Abkehr vom Budgetgedanken auffordert und stattdessen ein dezentrales und auf Motivation und Eigenverantwortlichkeit beruhendes System propagiert, ist nicht fehlerfrei.

Das Beyond Budgeting geht davon aus, dass alle Mitarbeiter intrinsisch motiviert sind, sich regelmäßig einem internen und auch externen Vergleich stellen wollen, sich also somit in einer ständigen Konkurrenzsituation befinden und sich davon antreiben zu lassen, noch bessere Leistungen zu erbringen, gleichzeitig aber den Teamgedanken forcieren und innerhalb eines gesteckten Rahmens eigenverantwortlich agieren möchten.<sup>115</sup> Allein die Erfüllung dieses Mitarbeiterprofils ist aufgrund der gegensätzlichen Anforderungen (Team vs. Einzelkämpfer) und der Tatsache, dass es auch Mitarbeiter gibt, die geführt werden wollen, nicht realistisch. Ein weiterer Nachteil des Beyond Budgeting-Ansatzes ist, dass er im Grunde genommen ein sehr einseitiges und enges Geschäftsmodell darstellt. Unternehmen, die ihre Produkte nicht durch kleine, flexible und marktnahe Teams dem Kunden näherbringen, entsprechen nicht dem Modell. Viele Unternehmen, z. B. große Getränkehersteller oder

---

<sup>114</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 80

<sup>115</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 81

Energieversorger, die ihre Kunden häufig gar nicht direkt kennen und daher auf einem anderen Weg ansprechen müssen (z. B. durch Massenwerbung), entsprechen nicht den Prinzipien des Beyond Budgetings.

Dass dieser Ansatz, obwohl in jüngster Vergangenheit heftig umworben und in der Fachliteratur stark präsent, bisher nicht sehr erfolgreich ist, zeigen verschiedene Studien, die im Großen und Ganzen alle eine sehr geringe Verbreitung (rund 5 %) zum Ergebnis haben.<sup>116</sup> Auch die Tatsache, dass dieses Modell theoretisch nicht sehr fundiert ist, trägt nicht gerade zu einer breiteren Akzeptanz bei.

Alle genannten Ansätze bergen mehr oder weniger nützliche Aspekte in sich, keiner kann aber derzeit dem Anspruch für eine moderne und effiziente Budgetierung gerecht werden.

Aus diesem Grund hat der Internationale Controller Verein (ICV) Ende des Jahres 2007 den Fachkreis „Moderne Budgetierung“ gegründet. Dieser Kreis setzt sich aus 40 Mitgliedern aus dem Bereich der Wissenschaft sowie Beratern und Praktikern aus verschiedenen Branchen und Unternehmen unterschiedlicher Größe zusammen.<sup>117</sup>

Der Fachkreis machte es sich zur Aufgabe, zu Beginn die tatsächlichen Anforderungen an die moderne Budgetierung zu ermitteln. Erste Feststellungen haben ergeben, dass sich die Grundanforderungen an eine zeitgerechte Budgetierung aus vier Kernelementen zusammensetzen. Diese Faktoren werden in Abbildung 11 dargestellt.

Einfachheit, das erste Grundprinzip der modernen Budgetierung, liegt vor, wenn wenige Variable zueinander in Beziehung stehen und diese nur wenig miteinander verknüpft sind.<sup>118</sup> Die Vorteile einfacher Prozesse liegen darin, dass sie einerseits leichter verständlich und andererseits effizienter an Veränderungen anzupassen sind. Die Einfachheit bezieht sich auf die Inhalte der Budgetierung, also z. B. die Budgetierungstiefe, Planungsdimensionen etc.,

---

<sup>116</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 83

<sup>117</sup> Vgl. Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Moderne Budgetierung; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 5

<sup>118</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 38



auf Prozesse und Organisation (z. B. Ablaufstrukturen, Verfahren, etc.) und auf IT-Systeme und Instrument (z. B. Informationsqualität, Systemqualität, etc.).

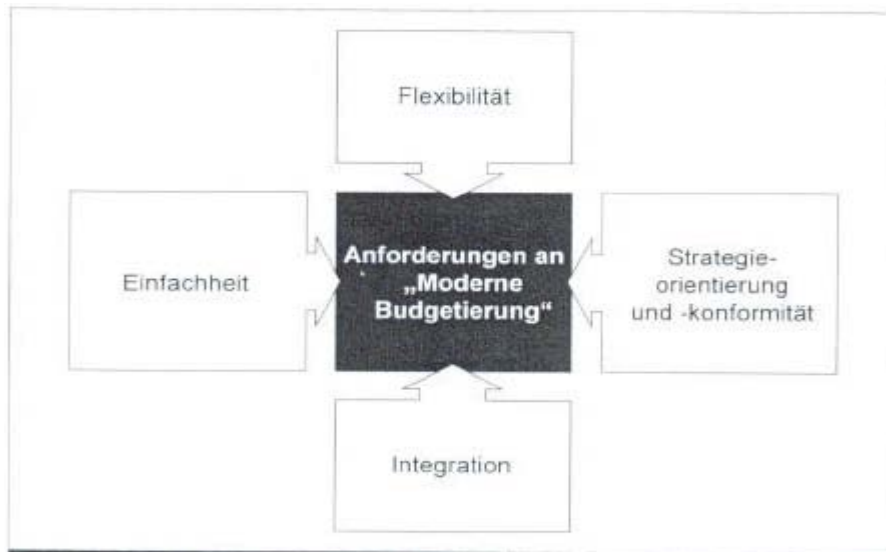


Abb. 11: Kernanforderungen an eine „Moderne Budgetierung“<sup>119</sup>

Die zweite wichtige Säule ist die Flexibilität. Hiervon spricht man, wenn Raum für Handlungen besteht und dieser auch bereitwillig genutzt wird. Auch dieser Block lässt sich wieder in drei Aspekte gliedern. Die inhaltliche Flexibilität bezieht sich auf „den Spielraum bezüglich der Höhe der Budgets, den die Budgetverantwortlichen haben“, die zeitliche Flexibilität gibt die Geschwindigkeit für Anpassungen und somit die Aktualität von Budgets an und die dynamischen Fähigkeiten, als dritter Punkt, verdeutlichen, dass es auch einer Bereitschaft zur Flexibilisierung und eines entsprechenden Flexibilitätspotenzials bedarf.<sup>120</sup>

Der dritte und vierte Grundpfeiler der modernen Budgetierung, Integration und die Strategieorientierung und –konformität, können auch als ein großer Faktor betrachtet werden. Die Integration unterteilt sich genauer gesagt in die Integration der strategischen und operativen Planung und in die Integration von Budgetierung und Anreizsystemen. Da die Verknüpfung von strategischer und operativer Planung aber einen derart wichtigen Stellenwert einnimmt, wird dieser Faktor separat dargestellt. Dieser Punkt wird von Unternehmen als

<sup>119</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 85

<sup>120</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 35

zentraler Erfolgsfaktor für ein erfolgreiches Planungs- und Budgetierungssystem genannt.<sup>121</sup>

Um als Unternehmen erfolgreich zu sein, müssen Leistungen und auch Verantwortung an fähige Mitarbeiter delegiert werden können und diese müssen auch bestrebt sein, die Vorgaben entsprechend dem Unternehmensziel motiviert umzusetzen. Wie bereits an anderer Stelle beschrieben, hat das Budget einerseits eine Anreizfunktion, gleichzeitig werden durch Budgets aber auch dysfunktionale Effekte provoziert. Es ist daher ein Weg zu finden, der anspruchsvolle, aber realistische Ziele miteinander verbindet.<sup>122</sup> Weiters muss bei der Integration des Anreizsystems auch auf externe Werte (z. B. Marktentwicklung, etc.) Rücksicht genommen werden.

Grundsätzlich kann man festhalten, dass die vier genannten Prinzipien der modernen Budgetierung eine Hilfestellung bei der Budgeterstellung geben sollen und dass diesen Bereichen in der Praxis der größte Stellenwert zugeschrieben wird.<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 49

<sup>122</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 51

<sup>123</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 52

#### *4.1 Schlussbemerkungen*

Die vorliegende Arbeit gibt einen breitgefächerten Überblick über das Thema Budgetierung, stellt die Verbindung zur Unternehmensplanung her und beleuchtet die bekanntesten und gängigsten Budgetansätze. Dabei zeigt sich, dass die Budgetierung als Unternehmensführungsinstrument nach wie vor eine wichtige Rolle einnimmt, allerdings ohne zusätzliche Instrumente in unserer heutigen komplexen Welt nur schwierig das Auslangen gefunden werden kann. Abhängig von der Unternehmensgröße, der Branche, den Mitarbeitern- und dem Führungsteam, der vorherrschenden Kultur im jeweiligen Betrieb, etc. ergibt sich die Notwendigkeit, aus den verschiedenen Modellen, das passendste auszuwählen und an die Unternehmensbedürfnisse anzupassen. Der viel propagierte Ansatz des Beyond Budgeting, bei dem eine Abkehr vom Budgetgedanken hin zu einer ganzheitlichen Unternehmensführung gefordert wird, stellt wie alle anderen Formen, nur eine Möglichkeit, aber mit Sicherheit kein Allheilmittel dar.

Auch der noch in Ausarbeitung befindliche neue Ansatz der modernen Budgetierung erfindet das Rad nicht neu, er versucht aber, die Vorteile aller bekannten Modelle zu vereinen sowie die Nachteile auszuschalten und damit den größtmöglichen Nutzen für Unternehmen zu stiften.

Dass es im öffentlichen Bereich und im Speziellen in öffentlichen Krankenhäusern aufgrund der verschiedenen genannten Gründe häufig noch schwieriger ist, ein funktionierendes und realistisches Budget zu erarbeiten, wurde aufgezeigt, allerdings ergibt sich gerade in dieser Branche aufgrund der stetig steigenden Ausgaben der Bedarf für ein eben solches.

unterschreiten zu können, muss von Jahr zu Jahr noch wirtschaftlicher gearbeitet werden.

### 3.9.10 Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass es viele, großteils unbeeinflussbare Faktoren für ein Krankenhausbudget gibt. Die nachstehende Grafik soll dies nochmals verdeutlichen:

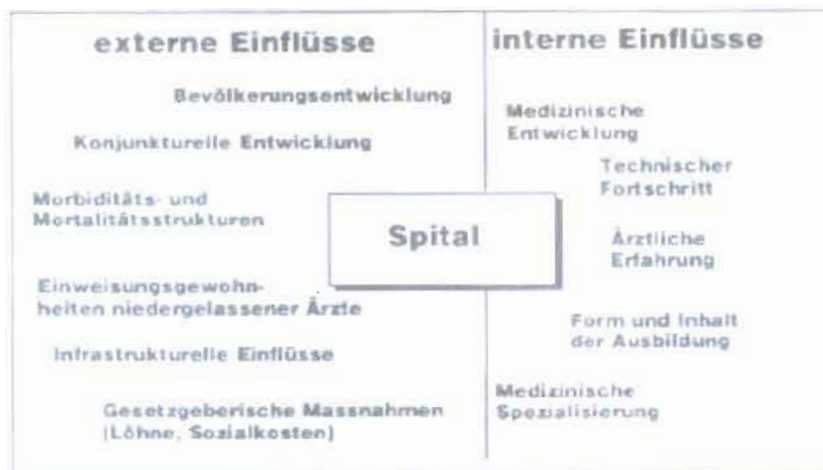


Abb. 10: Interne und externe Einflüsse auf ein Spital<sup>112</sup>

Um ein Krankenhaus entsprechend seinen originären Aufgaben zu führen, aber dabei den wirtschaftlichen Gedanken nicht außer Acht zu lassen und damit ein erfolgreiches Krankenhausbudget erstellen zu können, muss auf die folgenden drei Faktoren Rücksicht genommen werden:<sup>113</sup>

- „die quantitativ optimale Versorgung mit Krankenhausleistungen,
- die qualitativ optimale Versorgung mit Krankenhausleistungen,
- das ökonomische Prinzip als Element des Zielsystems des Krankenhauses.“

<sup>112</sup> Vgl. Heusser, Markus; Öffentliche und private Spitäler; Verlag Paul Haupt; 1996; Seite 141

<sup>113</sup> Vgl. Hartinger, B.; Das Steuerrad im Krankenhaus; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995; Seiten 185

#### *4. Anforderungen an die moderne Budgetierung*

Im Kapitel 3.8 wurden die verschiedensten Budgetansätze erklärt und auch auf die jeweiligen Vor- bzw. Nachteile hingewiesen. Im Folgenden sei nun dargestellt, dass derzeit kein unumstrittener Budgetansatz besteht und „One-size-fits-all“-Lösungen weder zeitgerecht noch zielführend sind.

Die Kritik an der Klassischen Budgetierung lässt sich auf 4 Kernpunkte – Starrheit, mangelnde Strategieberindung, Jahresfokussierung und hoher Ressourcenaufwand – zurückführen.<sup>114</sup> Neuere, angepasste Ansätze wie z. B. das Better Budgeting orientieren sich großteils an der Klassischen Budgetierung, versuchen aber durch bis dato nicht verwendete Instrumente und angepasste Handlungsempfehlungen die genannten Schwachstellen auszumerzen oder zu reduzieren.

Eine grundlegend neue Denkweise wurde durch die Einführung des Beyond Budgetings erzeugt. Aber auch dieses Modell, dessen Kernaussage zur gänzlichen Abkehr vom Budgetgedanken auffordert und stattdessen ein dezentrales und auf Motivation und Eigenverantwortlichkeit beruhendes System propagiert, ist nicht fehlerfrei.

Das Beyond Budgeting geht davon aus, dass alle Mitarbeiter intrinsisch motiviert sind, sich regelmäßig einem internen und auch externen Vergleich stellen wollen, sich also somit in einer ständigen Konkurrenzsituation befinden und sich davon antreiben zu lassen, noch bessere Leistungen zu erbringen, gleichzeitig aber den Teamgedanken forcieren und innerhalb eines gesteckten Rahmens eigenverantwortlich agieren möchten.<sup>115</sup> Allein die Erfüllung dieses Mitarbeiterprofils ist aufgrund der gegensätzlichen Anforderungen (Team vs. Einzelkämpfer) und der Tatsache, dass es auch Mitarbeiter gibt, die geführt werden wollen, nicht realistisch. Ein weiterer Nachteil des Beyond Budgeting-Ansatzes ist, dass er im Grunde genommen ein sehr einseitiges und enges Geschäftsmodell darstellt. Unternehmen, die ihre Produkte nicht durch kleine, flexible und marktnahe Teams dem Kunden näherbringen, entsprechen nicht dem Modell. Viele Unternehmen, z. B. große Getränkehersteller oder

---

<sup>114</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 80

<sup>115</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 81

Energieversorger, die ihre Kunden häufig gar nicht direkt kennen und daher auf einem anderen Weg ansprechen müssen (z. B. durch Massenwerbung), entsprechen nicht den Prinzipien des Beyond Budgetings.

Dass dieser Ansatz, obwohl in jüngster Vergangenheit heftig umworben und in der Fachliteratur stark präsent, bisher nicht sehr erfolgreich ist, zeigen verschiedene Studien, die im Großen und Ganzen alle eine sehr geringe Verbreitung (rund 5 %) zum Ergebnis haben.<sup>116</sup> Auch die Tatsache, dass dieses Modell theoretisch nicht sehr fundiert ist, trägt nicht gerade zu einer breiteren Akzeptanz bei.

Alle genannten Ansätze bergen mehr oder weniger nützliche Aspekte in sich, keiner kann aber derzeit dem Anspruch für eine moderne und effiziente Budgetierung gerecht werden.

Aus diesem Grund hat der Internationale Controller Verein (ICV) Ende des Jahres 2007 den Fachkreis „Moderne Budgetierung“ gegründet. Dieser Kreis setzt sich aus 40 Mitgliedern aus dem Bereich der Wissenschaft sowie Beratern und Praktikern aus verschiedenen Branchen und Unternehmen unterschiedlicher Größe zusammen.<sup>117</sup>

Der Fachkreis machte es sich zur Aufgabe, zu Beginn die tatsächlichen Anforderungen an die moderne Budgetierung zu ermitteln. Erste Feststellungen haben ergeben, dass sich die Grundanforderungen an eine zeitgerechte Budgetierung aus vier Kernelementen zusammensetzen. Diese Faktoren werden in Abbildung 11 dargestellt.

Einfachheit, das erste Grundprinzip der modernen Budgetierung, liegt vor, wenn wenige Variable zueinander in Beziehung stehen und diese nur wenig miteinander verknüpft sind.<sup>118</sup> Die Vorteile einfacher Prozesse liegen darin, dass sie einerseits leichter verständlich und andererseits effizienter an Veränderungen anzupassen sind. Die Einfachheit bezieht sich auf die Inhalte der Budgetierung, also z. B. die Budgetierungstiefe, Planungsdimensionen etc.,

---

<sup>116</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 83

<sup>117</sup> Vgl. Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Moderne Budgetierung; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 5

<sup>118</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 38

auf Prozesse und Organisation (z. B. Ablaufstrukturen, Verfahren, etc.) und auf IT-Systeme und Instrument (z. B. Informationsqualität, Systemqualität, etc.).



Abb. 11: Kernanforderungen an eine „Moderne Budgetierung“<sup>119</sup>

Die zweite wichtige Säule ist die Flexibilität. Hiervon spricht man, wenn Raum für Handlungen besteht und dieser auch bereitwillig genutzt wird. Auch dieser Block lässt sich wieder in drei Aspekte gliedern. Die inhaltliche Flexibilität bezieht sich auf „den Spielraum bezüglich der Höhe der Budgets, den die Budgetverantwortlichen haben“, die zeitliche Flexibilität gibt die Geschwindigkeit für Anpassungen und somit die Aktualität von Budgets an und die dynamischen Fähigkeiten, als dritter Punkt, verdeutlichen, dass es auch einer Bereitschaft zur Flexibilisierung und eines entsprechenden Flexibilitätspotenzials bedarf.<sup>120</sup>

Der dritte und vierte Grundpfeiler der modernen Budgetierung, Integration und die Strategieorientierung und –konformität, können auch als ein großer Faktor betrachtet werden. Die Integration unterteilt sich genauer gesagt in die Integration der strategischen und operativen Planung und in die Integration von Budgetierung und Anreizsystemen. Da die Verknüpfung von strategischer und operativer Planung aber einen derart wichtigen Stellenwert einnimmt, wird dieser Faktor separat dargestellt. Dieser Punkt wird von Unternehmen als

<sup>119</sup> Vgl. Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008; Seite 85

<sup>120</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 35

zentraler Erfolgsfaktor für ein erfolgreiches Planungs- und Budgetierungssystem genannt.<sup>121</sup>

Um als Unternehmen erfolgreich zu sein, müssen Leistungen und auch Verantwortung an fähige Mitarbeiter delegiert werden können und diese müssen auch bestrebt sein, die Vorgaben entsprechend dem Unternehmensziel motiviert umzusetzen. Wie bereits an anderer Stelle beschrieben, hat das Budget einerseits eine Anreizfunktion, gleichzeitig werden durch Budgets aber auch dysfunktionale Effekte provoziert. Es ist daher ein Weg zu finden, der anspruchsvolle, aber realistische Ziele miteinander verbindet.<sup>122</sup> Weiters muss bei der Integration des Anreizsystems auch auf externe Werte (z. B. Marktentwicklung, etc.) Rücksicht genommen werden.

Grundsätzlich kann man festhalten, dass die vier genannten Prinzipien der modernen Budgetierung eine Hilfestellung bei der Budgeterstellung geben sollen und dass diesen Bereichen in der Praxis der größte Stellenwert zugeschrieben wird.<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 49

<sup>122</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 51

<sup>123</sup> Vgl. Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009; Seite 52



#### *4.1 Schlussbemerkungen*

Die vorliegende Arbeit gibt einen breitgefächerten Überblick über das Thema Budgetierung, stellt die Verbindung zur Unternehmensplanung her und beleuchtet die bekanntesten und gängigsten Budgetansätze. Dabei zeigt sich, dass die Budgetierung als Unternehmensführungsinstrument nach wie vor eine wichtige Rolle einnimmt, allerdings ohne zusätzliche Instrumente in unserer heutigen komplexen Welt nur schwierig das Auslangen gefunden werden kann. Abhängig von der Unternehmensgröße, der Branche, den Mitarbeitern- und dem Führungsteam, der vorherrschenden Kultur im jeweiligen Betrieb, etc. ergibt sich die Notwendigkeit, aus den verschiedenen Modellen, das passendste auszuwählen und an die Unternehmensbedürfnisse anzupassen. Der viel propagierte Ansatz des Beyond Budgeting, bei dem eine Abkehr vom Budgetgedanken hin zu einer ganzheitlichen Unternehmensführung gefordert wird, stellt wie alle anderen Formen, nur eine Möglichkeit, aber mit Sicherheit kein Allheilmittel dar.

Auch der noch in Ausarbeitung befindliche neue Ansatz der modernen Budgetierung erfindet das Rad nicht neu, er versucht aber, die Vorteile aller bekannten Modelle zu vereinen sowie die Nachteile auszuschalten und damit den größtmöglichen Nutzen für Unternehmen zu stiften.

Dass es im öffentlichen Bereich und im Speziellen in öffentlichen Krankenhäusern aufgrund der verschiedenen genannten Gründe häufig noch schwieriger ist, ein funktionierendes und realistisches Budget zu erarbeiten, wurde aufgezeigt, allerdings ergibt sich gerade in dieser Branche aufgrund der stetig steigenden Ausgaben der Bedarf für ein eben solches.

## I Literaturverzeichnis

- Barth, Thomas, Barth, Daniela; Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2004
- Binder, H., Hradsky, J., Rohrer, G., Staudinger, C.; Interdisziplinarität der Planung – Mitarbeiterorientierung - Rollenverteilung im Planungsprozess; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995
- Brandstätter, Christian; Grundlagen der Budgetierung; GRIN Verlag; 2007
- Dorn, Lukas C.; Unsere Krankenhäuser: Gegenwart und Zukunft; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995
- Dworski, Elmar, Frey, Patricia, Schentler, Peter; Planung und Budgetierung: Status Quo und Gestaltungsempfehlungen; in: Moderne Budgetierung; Herausgeber Gleich, Ronald, Schentler, Peter; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009
- Eberlein, Jana; Betriebliches Rechnungswesen und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2006
- Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009
- Gleich, Ronald, Schentler, Peter (Hrsg.); Moderne Budgetierung; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2009
- Greiner, Oliver; Strategische Budgetierung: Anforderungen und Gestaltungsmöglichkeiten der Budgetierung im Rahmen von Strategierealisierung; Vahlen Verlag; 2004
- Hartinger, B.; Das Steuerrad im Krankenhaus; in: Leistungsorientierte Planung im Krankenhaus; Herausgeber Hauke, Eugen; Wirtschaftsverlag Ueberreuter; 1995
- Heusser, Markus; Öffentliche und private Spitäler; Verlag Paul Haupt; 1996
- Horváth, Peter; Controlling; Vahlen Verlag München; 8. vollständig überarbeitete Auflage; 2001
- Horváth, Peter; Controlling; Vahlen Verlag München; 11 Auflage; 2009
- Jung, Hans; Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2. Auflage; 2007
- Laux, Helmut; Unternehmensrechnung, Anreiz und Kontrolle: Eine Messung, Zurechnung und Steuerung des Erfolges als Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre; Springer Verlag; 3. Auflage; 2006
- Kaloczy, Claudius, Kindermann, Sabine, Staudinger, Roland; Krankenhausorganisation I und –finanzierung; Berenkamp-Verlag; 2001
- Pfläging, Niels; Beyond Budgeting, Better Budgeting; Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG; 2003

- Preißner, Andreas; Praxiswissen Controlling; Carl Hanser Verlag München; 5. erweiterte Auflage; 2008
- Radke, Magnus; Handbuch der Budgetierung; Verlag Moderne Industrie; 2. Auflage; 1991
- Reiss, Hans-Christoph; Controlling und soziale Arbeit; Hermann Luchterhand Verlag GmbH & Co. KG; 1993
- Richards, Robert C.; Budgetplanung kompakt; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2007
- Riebel, Paul; Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung; Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH; 7. überarbeitete und wesentlich erweiterte Auflage; 1994
- Rieg, Robert; Planung und Budgetierung – Was wirklich funktioniert; Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler / GWV Fachverlag GmbH; 2008
- Stelling, Johannes N.; Kostenmanagement und Controlling; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 3. Auflage; 2009
- Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens – Budgets richtig planen, umsetzen und kontrollieren; WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA; 1. Auflage; 2006
- Tauberger, André; Controlling für die öffentliche Verwaltung; Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH; 2008
- Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmungen; Verlag der Technischen Universität Graz; 1. Auflage; 2006
- Weber, Jürgen; Das Advanced-Controlling-Handbuch; Wiley-VCH Verlag GmbH und Co. KGaA; 2005
- Weber, Jürgen; Einführung in das Controlling; Schäffer-Poeschel Verlag; 10. Auflage; 2004
- Wild, J.; Grundlagen der Unternehmensplanung; Westdeutscher Verlag; 1974
- Zyder, Michael; Die Gestaltung der Budgetierung; Deutscher Universitäts-Verlag / GWV Fachverlag GmbH; 2007

#### Gesetzestexte

- Tiroler Krankenanstaltengesetz; § 1; in der Fassung vom 07.01.1957
- Tiroler Krankenanstaltengesetz; § 17; in der Fassung vom 07.01.1957
- Tiroler Krankenanstaltengesetz; § 23; in der Fassung vom 07.01.1957
- Tiroler Landesordnung; Artikel 61; in der Fassung vom 01.03.1989
- Tiroler Patientencharta; Artikel 4; in der Fassung vom 01.10.2003

### Downloads

[www.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/budget.html](http://www.wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/budget.html); Datum des Download 29.03.2010

[http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero\\_base\\_budgeting\\_b.html](http://imihome.imi.uni-karlsruhe.de/nzero_base_budgeting_b.html); Datum des Download 04.04.2010

### Zeitschriften, Magazine, Broschüren

Beck, Udo, Becker, Andreas, Frieling, Markus, Pfeuffer, Bianca; Ist der alte Patient ein „Budgetkiller“?; Artikel in „Das Krankenhaus“; Ausgabe 3; 2008

Olensky, Erwin; Die Funktionsweise des österreichischen LKF-Systems; Broschüre des Bundesministeriums für Gesundheit und Frauen; 2004

Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008

Leyk, Jörg, Müller, Michael; Advanced Budgeting in der Praxis; Artikel im „Controller Magazin“ 4/06

Pollmann, Melanie; Beyond Budgeting; Artikel im „Controller Magazin“ 4/2007

Schmadlbauer, Harald; Finanzierung des österreichischen Gesundheitswesens – eine Problemanalyse; Herausgeber Überösterreichische Gebietskrankenkasse; 2006

Treuz, Wolfgang; Budget und Budgeting; Artikel im „Controller Magazin“ 4/04

Tschandl, Martin, Schentler, Peter; Missverständnis Beyond Budgeting; Artikel im „Controller Magazin“ 1/06

## II Abbildungsverzeichnis

Abb. 1 Betriebliche Pläne; Rieg, Robert; Planung und Budgetierung – Was wirklich funktioniert; Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler / GWV Fachverlag GmbH; 2008

Abb. 2 Top-down-Ansatz; Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens – Budgets richtig planen, umsetzen und kontrollieren; WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA; 1. Auflage; 2006

Abb. 3 Bottom-up-Ansatz; Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens – Budgets richtig planen, umsetzen und kontrollieren; WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA; 1. Auflage; 2006

Abb. 4 Gegenstrom-Ansatz; Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens – Budgets richtig planen, umsetzen und kontrollieren; WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA; 1. Auflage; 2006

Abb. 5 Der Controller als Schnittstelle; Stark, Peter; Das 1x1 des Budgetierens – Budgets richtig planen, umsetzen und kontrollieren; WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA; 1. Auflage; 2006

Abb. 6 Abweichungen nach Verantwortungsgesichtspunkten und Prozessursachen; Eschenbach, Rolf, Siller, Helmuth; Controlling professionell – Konzeption und Werkzeuge; Schäffer-Poeschel Verlag; 2009

Abb. 7 Schritte des Zero-Base-Budgeting; Weber, Jürgen; Einführung in das Controlling; Schäffer-Poeschel Verlag; 10. Auflage; 2004

Abb. 8 Effizienzsteigerung durch Better Budgeting; Theuermann, Christian; Beyond Budgeting in technologieorientierten Unternehmen; Verlag der Technischen Universität Graz; 1. Auflage; 2006

Abb. 9 Einflussmatrix der Beyond Budgeting Prinzipien; Tschandl, Martin, Schentler, Peter; Missverständnis Beyond Budgeting; Artikel im „Controller Magazin“ 1/06

Abb. 10 Interne und externe Einflüsse auf ein Spital; Heusser, Markus; Öffentliche und private Spitäler; Verlag Paul Haupt; 1996

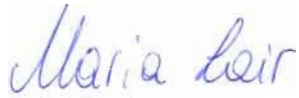
Abb. 11 Kernanforderungen an eine „Moderne Budgetierung“; Gänßlen, Siegfried, Gleich, Ronald, Oehler, Karsten, Rieg, Robert; Auf dem Weg zur „Modernen Budgetierung“; Artikel im Controller Magazin September / Oktober 2008

### III Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
BBRT	Beyond Budgeting Round Table
BS	Balanced Scorecard
bzw.	beziehungsweise
CAM-I	Consortium for Advanced Manufacturing International
EdF	Electricité de France
etc.	et cetera
ev.	eventuell
GuV	Gewinn und Verlust
ICV	Internationaler Controller Verein
IT	Informationstechnologie
USA	United States of America
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
vs.	versus
z. B.	zum Beispiel
ZBB	Zero-Based-Budgeting

#### IV Eidesstattliche Erklärung

„Hiermit versichere ich, dass die vorliegende Arbeit von mir selbständig und ohne unerlaubte Hilfe angefertigt worden ist, insbesondere dass ich alle Stellen, die wörtlich oder annähernd wörtlich aus Veröffentlichungen entnommen sind, durch Zitate als solche gekennzeichnet habe. Weiterhin erkläre ich, dass die Arbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen hat.“



Maria Lair

Kematen, am 13. Juni 2010